



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/10/2020

Αριθμός Απόφασης: 2214

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63- του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18/05/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στην και εκπροσωπείται νόμιμα, ΑΦΜ, κατά, 1) της **υπ' αριθμ. /18.2.2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχ. περιόδου

1.1.2014 – 31.12.2014, 2) της υπ' αριθμ./18.2.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχ. περιόδου 1.1.2015–31.12.2015, 3) της υπ' αριθμ./18.2.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχ. περιόδου 1.1.2016 – 31.12.2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 18/02/2020 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/05/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αρ./18.2.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014–31.12.2014) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επιβλήθηκε διαφορά κυρίου φόρου ύψους 12.030,07 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου ύψους 3.007,52 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 15.037,59 Ευρώ.

2) Με την υπ' αρ./18.2.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε διαφορά κυρίου φόρου ύψους 71.559,88 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου ύψους 52.892,33 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 158.676,98 Ευρώ.

3) Με την υπ' αρ./18.2.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επιβλήθηκε διαφορά κυρίου φόρου ύψους 9.159,01 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου ύψους 4.963,53 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 14.080,59 Ευρώ.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάση των διαπιστώσεων της από 18/02/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», για τα Φορολογικά Έτη 1/1-31/12/2014, 1/1-31/12/2015 & 1/1-31/12/2016 κατόπιν της αριθ.**05-06-2019** εντολής.

Ειδικότερα στην φορολογία εισοδήματος από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν περιπτώσεις δαπανών, οι οποίες σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 22, 24 και 26 του Ν. 4172/2013. Οι εν λόγω δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές, έχουν ως εξής ανά χρήση:

#	Λογαριασμός	Περιγραφή	2014	2015	2016
1.	24-00-01-1300	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΕΩΣ ΒΟΗΘ.ΥΛ. ΕΣΩΤ. ΜΕ ΦΠΑ 13% ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ			0,00
2.	28-00-01-2300	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΕΩΣ ΕΡ.ΒΑΡΕΛ-ΠΛΑΣ. ΜΕ ΦΠΑ 23% ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ	0,00	0,00	
3.	61-03-01-2300	ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΗΧΑΝ/ΚΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΦΠΑ 23%		0,00	
4.	62-00-00-1300	ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ ΡΕΥΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΦΠΑ 13%	2.165,10		
5.	62-07-01-2320	ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝ.ΕΡΓΩΝ ΣΦΑΓΕΙΟΥ 23%»	13.236,90		
6.	62-07-01-2345	ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝ.ΕΡΓΩΝ .....23%		1.626,02	
7.	62-07-01-2430	ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝ.ΕΡΓΩΝ 24%			2.500,00
8.	62-07-02-2430	ΜΗΧΑΝ-ΤΕΧΝ.ΕΓΚΑΤ-ΛΟΙΠ.ΜΗΧΑΝ.ΕΞΟΠ. 24%			1.000,00
9.	62-07-03-2300	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΜΕ ΦΠΑ 23%	988,92	2.850,00	
10.	62-07-03-2400	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΜΕ ΦΠΑ 24%			0,00
11.	64-00-00-2300	ΕΞΟΔ.ΚΙΝΗΣ.ΜΕΤΑΦ.ΜΕΣ.ΙΔΙΟΚΤ.ΟΙΚ.ΜΟΝ.ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ 23%	60,98		
12.	64-02-03-2300	ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΛΟΙΠΑ ΜΕΣΑ ΕΝΗΜΡΕΩΣ.23%	193,33		
13.	64-02-07-2300	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΔΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ 23%	455,4	500	
14.	64-02-07-2300	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΔΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ 23%	4.091,02		
15.	64-06-98-0000	ΛΟΙΠΕΣ ΔΩΡΕΕΣ		0	
16.	64-08-99-2320	ΛΟΙΠΑ ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΕΩΣ ΣΦΑΓΕΙΟΥ 23%	0,00	0,00	1.572,34
17.	65.01.00.0000	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΤΡΑΠΕΖ. ΜΑΚΡΟΠΡ. ΥΠΟΧ. ΣΕ			4.894,89
18.	66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	25.077,85	6.713,07	6.713,07
19.	83.11.00.0000	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ		624.699,64	
		Σύνολο Λογιστικών Διαφορών	46.269,50	636.388,73	16.680,30

Μετά από τον Λογιστικό Έλεγχο των βιβλίων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 1/1-

31/12/2014, 1/1-31/12/2015 & 1/1-31/12/2016 και τον προσδιορισμό των λογιστικών διαφορών που προέκυψαν ύψους 46.269,50€, 636.388,73€ και 16.680,30€, αντίστοιχα για κάθε Διαχειριστική Περίοδο, τα φορολογητέα Κέρδη προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Φορολογικές περιόδου:	2014	2015	2016
Καθαρά Κέρδη βιβλίων (31/12)	121.494,27	-338.614,98	-54.765,59
Φορολογικά κέρδη χρήσης	121.494,27	-338.614,98	-54.765,59
<u>πλέον</u> λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν με αρχική δήλωση	11.548,71	67.000,92	78.962,46
Ζημία παρελθουσών χρήσεων	-1.199,21		
Ποσό που φορολογήθηκε σε προηγούμενες χρήσεις			-8.508,00
<u>πλέον</u> λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	46.269,50	636.388,73	16.680,30
Σύνολο καθαρών κερδών	178.113,27	364.774,67	32.369,17
Φορολογητέα κέρδη ελέγχου	178.113,27	364.774,67	32.369,17

Εν συνεχεία εκδόθηκαν από τη φορολογική αρχή οι προσβαλλόμενες πράξεις βάσει των ως άνω αποτελεσμάτων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

1. Πλημμελής μη αναγνώριση εκπιπτόμενων δαπανών κατ' εφαρμογή των αρ. 22 και 24 ν. 4172/2013. Η φορολογική αρχή μη νομίμως έκρινε τις σχετικές δαπάνες μη παραγωγικές και τις θεώρησε ως λογιστικές διαφορές προβάλλοντας προς επίρρωση του ισχυρισμού της σχετικές αποφάσεις της διοίκησης και των δικαστηρίων. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα προβάλλει ειδικότερους ισχυρισμούς σχετικά με συγκεκριμένες δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, οι οποίοι θα εκτεθούν και θα εξετασθούν κατά περίπτωση κατωτέρω.
2. Μη αναγνώριση προβλέψεων επισφαλών πελατών κατ' εφαρμογή του αρ. 26 ν. 4172/2013 στο φορολογικό έτος 2015

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 44 (Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «*Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων*» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 45 (Υποκείμενα του φόρου), του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,.....».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 47 ΚΦΕ (Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα), ορίζεται ότι: «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' , του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο. Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 ΚΦΕ (Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα):

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους....».

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή στο άρθρο 23 «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013

ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,
- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,
- γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,
- δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ) Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,
- η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
- θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή η φορολογική αρχή προσδιόρισε με τις προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις, λογιστικές διαφορές ύψους 46.269,50€ για το φορολογικό έτος 2014, ύψους 636.388,73€ για το φορολογικό έτος 2015 και ποσού 16.680,30€ για το φορολογικό έτος 2016 αντίστοιχα.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον πρώτο λόγο, προβάλλει ειδικότερους ισχυρισμούς για κάθε προσδιορισθείσα κατ' έτος λογιστικό διαφορά, τους οποίους με τις υποβληθείσες έγγραφες απόψεις, απορρίπτει η φορολογική αρχή στο σύνολό τους.

Ειδικότερα:

α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2014 – 31/12/2014

1. Λογαριασμός 62-07-01-2320 «ΚΤΙΡΙΩΝ - ΕΓΚΑΤ.ΚΤΙΡΙΩΝ -ΤΕΧΝ. ΕΡΓΩΝ 23%»

Ημ_νία	Αρ.Εγγ	Αιτιολογία	Χρέωση	Παρατηρήσεις Ελέγχου
22/01/2014	2.321,90	Πλακίδια δαπέδου επιφάνειας 188,76 m ²
30/04/2014	5.500,00	Χαλίκι , άμμος σκυροδέματος όγκου 50 m ³
25/06/2014	3.114,00	Πάνελ διαμόρφωσης οροφής 135 m ² , Πάνελ διαμόρφωσης οροφής 117 m ²
19/08/2014	2.301,00	Δομικό πλέγμα 60 τμχ, Σίρμα 50 m
		ΣΥΝΟΛΟ	13.236,90	

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω δαπάνες συνολικού ύψους 13.236,90€ δεν αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή διότι σύμφωνα με τις περιγραφές των σχετικών παραστατικών, φέρονται να αφορούν δαπάνες που επιδρούν αυξητικά στην αξία χρήσης των κτιριακών εγκαταστάσεων και υπό την έννοια αυτή αποτελούν προσθήκες της υφιστάμενης αξίας των εν λόγω παγίων. Ωστόσο, αποτελούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προκειμένου να αποκατασταθούν γενόμενες φθορές, ούτως ώστε το πάγιο να επανέλθει στην προτέρα κατάσταση και να αποκατασταθεί έτσι η λειτουργικότητα των εγκαταστάσεων. Περαιτέρω, διατείνεται η προσφεύγουσα ότι σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι η τοποθέτηση πλακιδίων ή πάνελ οροφής, που καταφανώς έγινε για λόγους επισκευής, αφορά αύξηση της αξίας του παγίου. Τέλος, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ακόμη και αν υποθεθεί ότι οι εν λόγω δαπάνες εντάσσονταν στα πάγια, τότε και πάλι θα μπορούσε να γίνει, έστω και εν μέρει, απόσβεση της σχετικής δαπάνης, και να μειωθεί έτσι το λογιστικό αποτέλεσμα.

Επειδή, επί του ισχυρισμού αυτού ο έλεγχος στην έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρει ότι: «..οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα αποτελέσματα της Χρήσης 2014, καθώς από την περιγραφή των παραστατικών αφορούν εργασίες εκτεταμένης κλίμακας. Όπως προκύπτει από την αντιπαραβολή των λεπτομερειών περιγραφής κάθε παραστατικού με τα συνολικά τετραγωνικά της εγκατάστασης του, οι εν λόγω δαπάνες αφορούν σημαντικό ποσοστό της επιφάνειας (188 τ.μ. / 1.052 τ.μ. και 135 τ.μ. + 137 τ.μ. / 1.052 τ.μ.) με αποτέλεσμα να καταδεικνύεται η σημασία των εν λόγω παρεμβάσεων για τη συνολική συνεισφορά της εν λόγω εγκατάστασης. Αντίστοιχα ισχύει και για την περίπτωση

εγκατάστασης αγωγών μήκους 55m και δομικού πλέγματος 60 τμχ...».

Επειδή ωστόσο τα συνολικά τετραγωνικά μέτρα που προκύπτει ότι καλύφθηκαν με πλακίδια ή επιστρώθηκαν με σκυρόδεμα καθώς και η οροφή στην οποία τοποθετήθηκε το πάνελ, αφορούσαν αθροιστικά ποσοστό μικρότερο του ημίσεως της συνολικής επιφάνειας της εγκατάστασης (460 τ.μ. - δαπέδου και οροφής - επί συνόλου 1.052 τ.μ.). Περαιτέρω, η εγκατάσταση στην οποία πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω εργασίες ήταν χώρος σφαγείου. Ως εκ τούτου, έπρεπε να ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο, αφενός το γεγονός της επιβαρυσμένης και αδιάλειπτης χρήσης που επιφέρει σημαντικές φθορές στην εν λόγω εγκατάσταση και αφετέρου ότι αυτή υπόκειται σε συγκεκριμένα και δη αυστηρά πρωτόκολλα λειτουργίας από άποψη υγειονομικών συνθηκών. Κατά συνέπεια, η δαπάνη για την εν λόγω εγκατάσταση συνάγεται εύλογα ότι αφορά σε επισκευή με σκοπό την αποκατάσταση της λειτουργικότητας και όχι σε βελτίωση που λειτουργεί αυξητικά στην αξία του παγίου. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και οι λογιστικές διαφορές ποσού 13.236,90€ πρέπει να διαγραφούν.

2. Λογαριασμός 64-02-07-2300 «ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΔΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ 23%»

Ημ νία	Αρ.Εγγ	Αιτιολογία	Χρέωση	Παρατηρήσεις Ελέγχου
22/02/2014	1.465,00	12 σέλιδο έγχρωμο έντυπο - 1500 τμχ
11/07/2014		1.000,00	Έντυπα Α5 22.000 τμχ, έντυπα Α4 30.000 τμχ
31/12/2014	1.626,02	Διανομή φυλλαδίων
		ΣΥΝΟΛΟ	4.091,02	

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω δαπάνες συνολικού ύψους 4.091,02€ δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο επειδή κρίθηκε ότι σχετίζονται με το δίκτυο των δικαιοδόχων που διατηρεί. Ωστόσο, διατείνεται ότι διατηρεί ένα σημαντικό δίκτυο δικαιοδόχων (franchise), προκειμένου να αυξάνει συνεχώς τον κύκλο εργασιών της μέσω της προώθησης και προβολής των προϊόντων της, η οποία επιτυγχάνεται μέσω της αύξησης της αναγνωρισιμότητας της φήμης της (brand name) και της ποιότητας των προϊόντων της. Για τους εν λόγω, καθαρά επιχειρηματικούς λόγους, ως μητρική εταιρεία, επέλεξε να πραγματοποιήσει την σχετική διαφημιστική δαπάνη όχι μόνο για την

προσέλκυση πελατών αλλά και για την προσέλκυση και νέων συνεργατών – δικαιοδόχων. Περαιτέρω, ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, είναι προφανές ότι ως εταιρεία, όταν προβαίνει σε διαφήμιση των προϊόντων της, αναδεικνύει πέραν των δικών της εγκαταστάσεων και καταστημάτων και το δίκτυο των καταστημάτων και των δικαιοδόχων εταιρειών, προκειμένου να καταδείξει το μέγεθος της επιχείρησης και το μερίδιο που κατέχει στην αγορά. Τέλος, σημειώνει ότι, σύμφωνα και με τα διδάγματα της κοινής λογικής και πείρας, αφ' ης στιγμής η εταιρεία αποφάσισε να προβεί στην διαφήμισή της, ήταν λογικό και επόμενο να χρησιμοποιήσει, ως διαφημιστικό υλικό, και τα καταστήματα των δικαιοδόχων, όπου παντού φαίνεται και αναγράφεται το brand name της.

Επειδή επί του ισχυρισμού αυτού ο έλεγχος στην έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρει ότι *«..οι συναλλαγές των δικαιοδόχων με την ελεγχόμενη ρυθμίζονται με την εκάστοτε υπογραφείσα σύμβαση δικαιόχρησης. Μεταξύ των άλλων, η εν λόγω σύμβαση αναφέρει σχετικά με τις διαφημιστικές δαπάνες «... 4.8.- Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ διατηρεί το δικαίωμα να κρίνει το χρόνο κατά τον οποίο θα προχωρήσει σε διαφημιστική προβολή του σήματος “ ” είτε σε τοπικό είτε σε πανελλαδικό επίπεδο ή αν οι συνθήκες της αγοράς το επιβάλλουν να προχωρήσει σε άλλης μορφής προβολή. Σε περίπτωση που ο ΣΥΝΕΡΓΑΤΗΣ κρίνει αναγκαία τοπικής μορφής διαφήμιση αυτή πραγματοποιείται με αποκλειστικές του δαπάνες και υπό την αναγκαία προϋπόθεση της προηγούμενης έγκρισης της ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ...».* Η διάθεση των διαφημιστικών εντύπων είναι δραστηριότητα που προορίζεται για τοπική προβολή, καθώς πραγματοποιείται μέσω του φυσικού καταστήματος. Αντίθετα η παραγωγή τηλεοπτικού σποτ, δεδομένης της τηλεοπτικής προβολής αποτελεί διαφημιστική δραστηριότητα πανελλαδικής προβολής. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω ο έλεγχος αποδέχεται τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης, εν μέρει, και αφαιρεί από τις λογιστικές διαφορές τις δαπάνες που σχετίζονται με τα τηλεοπτικά σποτ...».

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή αναγνώρισε και αφαίρεσε από τις αρχικώς προσδιορισθείσες λογιστικές διαφορές, εκείνες που αφορούσαν παραγωγή τηλεοπτικού σποτ, ύψους 400,00€ στη χρήση 2014, διότι δεδομένης της τηλεοπτικής προβολής αποτελούσε διαφημιστική δραστηριότητα πανελλαδικής εμβέλειας. Ωστόσο, ορθώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις δαπάνες που αφορούσαν διαφημιστικά έντυπα διότι αφενός επρόκειτο για προβολή τοπικής εμβέλειας και αφετέρου, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους των συμβάσεων δικαιόχρησης, οι δαπάνες αυτές

επιβάρυναν αποκλειστικά τις δικαιοδόχους επιχειρήσεις και όχι την προσφεύγουσα. Άλλωστε, όπως επισημαίνεται και από τη φορολογική αρχή, οι αντισυμβαλλόμενοι δικαιοδόχοι ήταν διακριτά νομικά πρόσωπα. Επομένως, οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλονταν αφορούσαν τις ίδιες και συνεπώς δεν δύνανται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται αβάσιμοι και απορρίπτονται.

3. Λογαριασμός 66-02-00-0000 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ», Λογαριασμός 66-04-00-0000 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ», Λογαριασμός 66-04-03-0000 «ΑΠΟΣΒ. Η/Υ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝ. ΣΥΓΚΡΟΤ», Λογαριασμός 66-04-09-0000 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ»

Επειδή η προσφεύγουσα σε ό,τι αφορά τα χρησιδάνεια και τα πάγια για τα οποία εκπέσθησαν οι αποσβέσεις, ισχυρίζεται ότι βοήθησαν στην επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού, δηλαδή, στη διεύρυνση του δικτύου και άρα την αυξημένη ζήτηση από τους καινούργιους συνεργάτες των προϊόντων της και ως εκ τούτου πλημμελώς, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. δεν αναγνώρισε τις σχετικές δαπάνες, οι οποίες τυγχάνουν εξόχως παραγωγικές.

Επειδή επί του ισχυρισμού αυτού ο έλεγχος στην έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρει ότι «...από τα πραγματικά περιστατικά δεν προέκυψε σύμβαση χρησιδανείου ούτε διαπιστώθηκε η βούληση σύναψης. Επιπλέον δεν διαπιστώθηκε να έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου. Ως εκ τούτου, υπό το πρίσμα ανυπαρξίας σύμβασης, τα πραγματικά περιστατικά που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου ήταν μηχανολογικός εξοπλισμός που αγοράστηκε και εξοφλήθηκε από την ελεγχόμενη, πλην όμως τοποθετήθηκε και χρησιμοποιήθηκε από τρίτες εταιρίες (δικαιοδόχους). Το γεγονός ότι οι δικαιοδόχοι αποτελούν το λιανικό δίκτυο πώλησης των προϊόντων της ελεγχόμενης, δεν αναιρεί το γεγονός ότι αποτελούν αυτοτελείς οντότητες που επιδιώκουν ίδιον οικονομικό όφελος` συνεπώς οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης ότι με την πρακτική της τοποθέτησης του ιδιόκτητου μηχανολογικού εξοπλισμού της σε εγκαταστάσεις τρίτων προωθεί τα επιχειρηματικά της συμφέροντα δεν ευσταθεί γιατί οι εν λόγω εταιρίες προωθούν κατά προτεραιότητα το ίδιον επιχειρηματικό συμφέρον...»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, στους επίμαχους λογαριασμούς η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει τις

αποσβέσεις των παγίων που βρίσκονται στην ιδιοκτησία της, όπως αυτά απεικονίζονται στο σχετικό Μητρώο Παγίων, που επιδείχθηκε στον έλεγχο, και χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των παραγωγικών σκοπών της εταιρίας. Ωστόσο, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα παραστατικά αγοράς των επιμέρους παγίων καθώς και από την επισκόπηση του Μητρώου Παγίων, διαπιστώθηκαν περιπτώσεις παγίων τα οποία απεικονίζονται μεν ότι βρίσκονται στην κατοχή της προσφεύγουσας, ενώ από τα σχετικά παραστατικά προκύπτει ότι παραδόθηκαν, τοποθετήθηκαν και τέθηκαν σε παραγωγική χρήση σε εγκαταστάσεις που δεν ανήκουν στην ίδια, αλλά στους δικαιοδόχους.

Επειδή επιπροσθέτως, ο έλεγχος επισημαίνει ότι επί των σχετικών παραστατικών γίνεται αναφορά ότι η μεταχείριση των παγίων βασίζεται σε σύμβαση χρησιδανείου, η οποία έχει συναφθεί μεταξύ της προσφεύγουσας και του εκάστοτε δικαιοδόχου. Ωστόσο, αν και ζητήθηκαν από τη φορολογική αρχή οι εν λόγω συμβάσεις, ουδέποτε προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα. Ομοίως, δεν προσκομίστηκαν και δηλώσεις υποβολής τελών χαρτοσήμου, δεδομένου ότι οι συμβάσεις χρησιδανείου υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 παρ. Ια, δ ή 15 παρ. Ια του ΚΝΤΧ. Περαιτέρω, ο έλεγχος αναζήτησε στο υποσύστημα Εσόδων του συστήματος Taxis τυχόν βεβαιωθέντα τέλη χαρτοσήμου ανάλογα με την αξία κτήσης των ανωτέρω παγίων, χωρίς ωστόσο να προκύψει ποσό το οποίο να μπορεί να συσχετισθεί με τις επικαλούμενες συμβάσεις.

Επειδή πέραν των ανωτέρω, επί της προσκομισθείσας στον έλεγχο σύμβασης δικαιόχρησης, αναφέρονται στον όρο 2.2 τα ακόλουθα: «2.2.- *Ο ΣΥΝΕΡΓΑΤΗΣ αναλαμβάνει την υποχρέωση να διαμορφώσει την εσωτερική και εξωτερική μορφή του πιο πάνω καταστήματος, ως καταστήματος που ανήκει στην αλυσίδα καταστημάτων "....."*.

Ο παρών όρος αποσκοπεί στη διαμόρφωση ενιαίας εμφάνισης της αλυσίδας καταστημάτων ".....".

Το κόστος συντήρησης του εξοπλισμού του καταστήματος βαρύνει αποκλειστικά και μόνο τον ΣΥΝΕΡΓΑΤΗ. Ο ΣΥΝΕΡΓΑΤΗΣ οφείλει να εξασφαλίζει την έγγραφη προέγκριση της Εταιρίας πριν από οποιαδήποτε μεταβολή των παραπάνω....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 24 του ν. 4172/2013: «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β', β)...»

Επειδή, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο τα επίμαχα πάγια βρίσκονταν υπό την εποπτεία, τη συντήρηση και την κατοχή των δικαιοδόχων επιχειρήσεων και όχι της προσφεύγουσας. Επιπλέον, όπως ορθώς υπογραμμίζεται από τη φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα δεν διατηρεί τη νομή και κατοχή των παγίων, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η ένταξή τους στην παραγωγική διαδικασία προς επίτευξη των επιχειρηματικών της σκοπών και αναγκών, ενώ αντιθέτως, ο εκάστοτε δικαιοδόχος είναι εκείνος που θέτει τα εν λόγω πάγια σε λειτουργία προς επίτευξη των ιδίων παραγωγικών σκοπών και οφέλους.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε και καταλόγισε ως λογιστική διαφορά τις αποσβέσεις των επίμαχων παγίων, καθόσον δεν πληρούνταν η βασική προϋπόθεση της κατοχής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρου 24 του ν. 4172/2013. Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2015 — 31/12/2015

1. Λογαριασμός 62-07-03-2300 «ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΜΕ ΦΠΑ 23%», Λογαριασμός 62-0702-2350 «ΜΗΧΑΝ-ΤΕΧΝ. ΕΓΚΑΤ-ΛΟΙΠ. ΜΗΧΑΝ. Ε=ΟΠ. ΜΟΝΑΔΩΝ ΕΚΤΡΟΦ23%ο», Λογαριασμός 61-03-01-2300 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΦΠΑ 23%», Λογαριασμός 62-07-01-2345 «ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤ. ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝ. ΕΡΓΩΝ ΘΑΛΑΜ 23%»

Ημ_νία	Αρ.Εγγ	Δ/θμος	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Παρατηρήσεις Ελέγχου
17/07/2015	62-07- 01-2345	ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤ.ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝ.ΕΡΓΩΝ ΘΑΛΑΜ 23 %	.....	1.626,02	Αγωγός 8mm μήκους 55 m
14/08/2015	62-07- 03-2300	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΜΕ ΦΠΑ 23%ο	.....	3.750,03	Μηχανή ΦΙΧ Mercedes αξίας

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται για τις ανωτέρω λογιστικές διαφορές ότι δεν αναγνωρίστηκαν επειδή κρίθηκε ότι σύμφωνα με τις περιγραφές των σχετικών παραστατικών, φέρονται να αφορούν δαπάνες που επιδρούν αυξητικά στην αξία χρήσης των κτιριακών εγκαταστάσεων και υπό την έννοια αυτή αποτελούν

προσθήκες της υφιστάμενης αξίας των εν λόγω παγίων. Ωστόσο, ισχυρίζεται ότι η διαπίστωση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη διότι οι επίμαχες αποτελούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προκειμένου να αποκατασταθούν γενόμενες φθορές, ούτως ώστε τα πάγια να επανέλθουν στην πρότερη κατάσταση και να αποκατασταθεί έτσι η λειτουργικότητα τους. Επιπροσθέτως, επισημαίνει η προσφεύγουσα στην προσφυγή της ότι δεν είναι δυνατόν η τοποθέτηση αγωγού ή μηχανής αυτοκινήτου, που καταφανώς έγινε για λόγους επισκευής, να αφορά αύξηση της αξίας του παγίου. Σημειώνει δε η προσφεύγουσα ότι ακόμη και αν υποτεθεί ότι οι εν λόγω δαπάνες εντάσσονταν στα πάγια, τότε και πάλι θα μπορούσε να γίνει, έστω και εν μέρει, απόσβεση της σχετικής δαπάνης, και να μειωθεί έτσι το λογιστικό αποτέλεσμα.

Επειδή με τις διατάξεις του παραρτήματος Α' του ν. 4308/2014 (Α' 251), δίνονται, μεταξύ άλλων, οι ορισμοί της έννοιας της βελτίωσης, επισκευής και συντήρησης των παγίων, και συγκεκριμένα:

«Βελτίωση παγίου (*improvement of a fixed asset*): Μια δαπάνη με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή / και τη βελτίωση της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση.

.....

Επισκευή παγίου (*repair of fixed assets*): Μια δαπάνη που αποσκοπεί σε αποκατάσταση της παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου, ύστερα από καταστροφή, χρήση ή άλλη μείωση.

.....

Συντήρηση παγίου (*maintenance of fixed assets*): Μια δαπάνη με σκοπό τη διατήρηση της παραγωγικής δυνατότητας ενός παγίου σύμφωνα με τις αρχικές εκτιμήσεις.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18: «Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία» της Λογιστικής Οδηγίας Εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ» διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«18.1.7 Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με βάση τα πραγματικά περιστατικά λαμβάνοντας υπόψη τους σχετικούς εννοιολογικούς ορισμούς. Ιδιαίτερα λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα για το οποίο η τεχνική παρέμβαση έχει επιπτώσεις στη λειτουργία του παγίου (ωφέλιμη οικονομική ζωή), η σημαντικότητα του ποσού και η ανακτησιμότητα της δαπάνης. Όταν δεν πληρούνται οι σχετικές εννοιολογικές προϋποθέσεις, η σχετική δαπάνη αντιμετωπίζεται ως έξοδο.»

Επειδή ο έλεγχος στην έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρει ότι η τοποθέτηση καινούριου κινητήρα ΦΙΧ, αποτελεί δαπάνη που καθορίζει ουσιαστικά τη δυνατότητα λειτουργίας του εν λόγω παγίου και σίγουρα βελτιώνει κι όχι αποκαθιστά την λειτουργικότητα του σε σχέση με την πρότερη κατάσταση.

Επειδή η τοποθέτηση νέου κινητήρα ΦΙΧ, δεν αποκαθιστά απλώς τη λειτουργία του παγίου, όπως θα γινόταν στην περίπτωση επισκευής, αλλά αφενός βελτιώνει την επίδοση του αυτοκινήτου και αφετέρου επεκτείνει την ωφέλιμη οικονομική ζωή του επίμαχου παγίου. Συνεπώς, ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι η εν λόγω δαπάνη επιδρά αυξητικά στην αξία αυτού και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς το σκέλος αυτός κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή ως προς την έτερη δαπάνη τοποθέτησης αγωγού 55 μέτρων, δεν προκύπτει από το προσκομισθέν παραστατικό (Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο Νο/17-07-2015 εκδόσεως) ότι αφορά σε αντικατάσταση ή επισκευή ήδη υπάρχοντος στην εγκατάσταση αγωγού. Ως εκ τούτου, ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι η επίμαχη δαπάνη αποτελεί προσθήκη στην υφιστάμενη αξία της εγκατάστασης, η οποία δημιουργεί οφέλη σε περισσότερες της μία χρήσεις. Επομένως, οι σχετικές αιτιάσεις της προσφεύγουσας, κρίνονται αόριστες και απορρίπτονται.

Επειδή η προσφεύγουσα διατείνεται ότι ακόμη και αν υποθεθεί ότι οι εν λόγω δαπάνες εντάσσονταν στα πάγια, τότε θα μπορούσε να γίνει, έστω και εν μέρει, απόσβεση της σχετικής δαπάνης, και να μειωθεί έτσι το λογιστικό αποτέλεσμα.

Επειδή ως προς τον παραπάνω ισχυρισμό, λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι οι ανωτέρω δαπάνες προσαυξάνουν την αξία κτήσης των σχετικών παγίων, δεν δύνανται να επιβαρύνουν εφάπαξ τα αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2015, καθόσον τούτο αντίκειται, όπως ορθώς επισημαίνεται από τον έλεγχο, στην αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Ως εκ τούτου, ορθώς καταλογίστηκε η επίμαχη λογιστική διαφορά και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

2. Λογαριασμός 64-02-07-2300 «ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΔΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ 23%»

Ημ/νία	Αρ.Εγγ	Δ/Θμιοσ	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Παρατηρήσεις Ελέγχου
16/12/2015	64-02-07-	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΔΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ 23%ο	.....	500,00	Ψηφιακές εκτυπώσεις - 200 τεμάχια
				ΣΥΝΟΛΟ	500,00	

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή για την ανωτέρω δαπάνη, προβάλλει όμοιους ισχυρισμούς με αυτούς που προέβαλε για την αντίστοιχη λογιστική διαφορά του φορολογικού έτους 2014. Συγκεκριμένα, διατείνεται η προσφεύγουσα ότι για καθαρά επιχειρηματικούς λόγους, ως μητρική εταιρεία, επέλεξε να πραγματοποιήσει την σχετική διαφημιστική δαπάνη όχι μόνο για την προσέλκυση πελατών αλλά και για την προσέλκυση και νέων συνεργατών – δικαιοδόχων.

Επειδή η φορολογική απέρριψε τον ανωτέρω ισχυρισμό διότι από την υπογραφέισα σύμβαση δικαιόχρησης (όπως αναλυτικά μνημονεύεται ανωτέρω στην παρούσα απόφαση στο σκέλος που αφορά την εν λόγω λογιστική διαφορά για το φορολογικό έτος 2014) προκύπτει εάν η διαφημιστική προβολή είναι σε τοπικό επίπεδο, οι δαπάνες βαρύνουν την δικαιοδόχο επιχείρηση και όχι την προσφεύγουσα.

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή αναγνώρισε και αφαίρεσε από τις αρχικώς προσδιορισθείσες λογιστικές διαφορές, εκείνες που αφορούσαν παραγωγή τηλεοπτικού σποτ, ύψους 350,00€ στη χρήση 2015, διότι δεδομένης της τηλεοπτικής προβολής αποτελούσε διαφημιστική δραστηριότητα πανελλαδικής εμβέλειας. Ωστόσο, ορθώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις δαπάνες που αφορούσαν διαφημιστικά έντυπα διότι αφενός επρόκειτο για προβολή τοπικής εμβέλειας και αφετέρου, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους των συμβάσεων δικαιόχρησης, οι δαπάνες αυτές επιβάρυναν αποκλειστικά τις δικαιοδόχους επιχειρήσεις και όχι την προσφεύγουσα. Άλλωστε, όπως επισημαίνεται και από τη φορολογική αρχή, οι αντισυμβαλλόμενοι δικαιοδόχοι ήταν διακριτά νομικά πρόσωπα. Επομένως, οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλονταν αφορούσαν τις ίδιες και συνεπώς δεν δύνανται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται αβάσιμοι και απορρίπτονται.

3. Λογαριασμός 66-02-00-0000 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ», Λογαριασμός 66-04-00-0000 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ», Λογαριασμός 66-04-03-0000 «ΑΠΟΣΒ. Η/Υ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝ.ΣΥΓΚΡΟΤ», Λογαριασμός 66-04-09-0000 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ».

Επειδή η προσφεύγουσα σε ό,τι αφορά τα χρησιδάνεια και τα πάγια για τα οποία εκπέσθηκαν οι αποσβέσεις ισχυρίζεται ότι βοήθησαν στην επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού δηλαδή στη διεύρυνση του δικτύου και άρα την αυξημένη ζήτηση από τους καινούργιους συνεργάτες των προϊόντων της και ως εκ τούτου πλημμελώς, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. δεν αναγνώρισε τις σχετικές δαπάνες, οι οποίες τυγχάνουν εξόχως παραγωγικές.

Επειδή ο έλεγχος στην έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής απορρίπτει τον προβαλλόμενο ισχυρισμό αναφέροντας ότι *«...από τα πραγματικά περιστατικά δεν προέκυψε σύμβαση χρησιδανείου ούτε διαπιστώθηκε η βούληση σύναψης. επιπλέον δεν διαπιστώθηκε να έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου. Ως εκ τούτου, υπό το πρίσμα ανυπαρξίας σύμβασης, τα πραγματικά περιστατικά που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου ήταν μηχανολογικός εξοπλισμός που αγοράστηκε και εξοφλήθηκε από την ελεγχόμενη, πλην όμως τοποθετήθηκε και χρησιμοποιήθηκε από τρίτες εταιρίες (δικαιοδόχους). Το γεγονός ότι οι δικαιοδόχοι αποτελούν το λιανικό δίκτυο πώλησης των προϊόντων της ελεγχόμενης, δεν αναιρεί το γεγονός ότι αποτελούν αυτοτελείς οντότητες που επιδιώκουν ίδιον οικονομικό όφελος` συνεπώς οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης ότι με την πρακτική της τοποθέτησης του ιδιόκτητου μηχανολογικού εξοπλισμού της σε εγκαταστάσεις τρίτων προωθεί τα επιχειρηματικά της συμφέροντα δεν ευσταθεί γιατί οι εν λόγω εταιρίες προωθούν κατά προτεραιότητα το ίδιον επιχειρηματικό συμφέρον...»*

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου και όπως εκτενώς αναφέρθηκε στην παρούσα απόφαση στο σκέλος της εν λόγω λογιστικής διαφοράς του φορολογικού έτους 2015, στους επίμαχους λογαριασμούς η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει τις αποσβέσεις των παγίων που βρίσκονται στην ιδιοκτησία της, όπως αυτά απεικονίζονται στο σχετικό Μητρώο Παγίων και χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των παραγωγικών σκοπών της εταιρίας. Ωστόσο, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα παραστατικά αγοράς των επιμέρους παγίων καθώς και από την επισκόπηση του Μητρώου Παγίων, διαπιστώθηκαν περιπτώσεις παγίων τα οποία απεικονίζονται μεν ότι βρίσκονται στην κατοχή της προσφεύγουσας, ενώ από τα σχετικά παραστατικά προκύπτει ότι παραδόθηκαν, τοποθετήθηκαν και τέθηκαν σε παραγωγική χρήση σε εγκαταστάσεις που δεν

ανήκουν στην ίδια, αλλά στους δικαιοδόχους.

Επειδή επιπροσθέτως, ο έλεγχος επισημαίνει ότι επί των σχετικών παραστατικών γίνεται αναφορά ότι η μεταχείριση των παγίων βασίζεται σε σύμβαση χρησιδανείου, η οποία έχει συναφθεί μεταξύ της προσφεύγουσας και του εκάστοτε δικαιοδόχου. Ωστόσο, αν και ζητήθηκαν από τη φορολογική αρχή οι εν λόγω συμβάσεις, ουδέποτε προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα. Ομοίως, δεν προσκομίστηκαν και δηλώσεις υποβολής τελών χαρτοσήμου, δεδομένου ότι οι συμβάσεις χρησιδανείου υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 παρ. Ια, δ ή 15 παρ. Ια του ΚΝΤΧ. Περαιτέρω, ο έλεγχος αναζήτησε στο υποσύστημα Εσόδων του συστήματος Τaxis τυχόν βεβαιωθέντα τέλη χαρτοσήμου ανάλογα με την αξία κτήσης των ανωτέρω παγίων, χωρίς ωστόσο να προκύψει ποσό το οποίο να μπορεί να συσχετισθεί με τις επικαλούμενες συμβάσεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 24 του ν. 4172/2013: *«1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:*

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β', β)...»

Επειδή, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο τα επίμαχα πάγια βρίσκονταν υπό την εποπτεία, τη συντήρηση και την κατοχή των δικαιοδόχων επιχειρήσεων και όχι της προσφεύγουσας. Περαιτέρω, σύμφωνα με τον υπ' αριθ. 2.2 όρο της σύμβασης δικαιόχρησης το κόστος συντήρησης του εξοπλισμού του καταστήματος βαρύνει αποκλειστικά και μόνο τη δικαιοδόχο επιχείρηση. Επιπλέον, όπως ορθώς υπογραμμίζεται από τη φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα δεν διατηρεί τη νομή και κατοχή των παγίων, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η ένταξή τους στην παραγωγική διαδικασία προς επίτευξη των επιχειρηματικών της σκοπών και αναγκών, ενώ αντιθέτως, ο εκάστοτε δικαιοδόχος είναι εκείνος που θέτει τα εν λόγω πάγια σε λειτουργία προς επίτευξη των ιδίων παραγωγικών σκοπών και οφέλους.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε και καταλόγισε ως λογιστική διαφορά τις αποσβέσεις των επίμαχων παγίων, καθόσον δεν πληρούνταν η βασική προϋπόθεση της κατοχής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013. Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

γ) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2016 - 31/12/2016

1. Λογαριασμός 62-07-03-2300 «ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΜΕ ΦΠΑ 23%», Λογαριασμός 64-0899-2320 «ΛΟΙΠΑ ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΕΩΣ ΣΦΑΓΕΙΟΥ 23%»

Ημ_νία	Αρ.Εγγ	Αίθριος	Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Παρατηρήσεις Ελέγχου
08/03/2016	64-08-99-2320	ΛΟΙΠΑ ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΕΩΣ ΣΦΑΓΕΙΟΥ 23%	.....	1.572,34	Μηχανολογικός εξοπλισμός σφαγείου
05/12/2016	62-07-01-2430	ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝ.ΕΡΓΩΝ	.....	2500,00	Οικοδομικές εργασίες διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου σφαγείου
05/12/2016	02-2430	ΜΗΧΑΝ-ΤΕΧΝ.ΕΓΚΑΤ-ΤΕΧΝ.ΕΓΚΑΤ-ΛΟΙΠ.ΜΗΧΑΝ.Ε-Ο	.....	2.500,00	Οικοδομικές εργασίες - διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου σφαγείου

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω δαπάνες συνολικού ύψους 6.572,34 €, δεν αναγνωρίστηκαν επειδή κρίθηκε ότι σύμφωνα με τις περιγραφές των σχετικών παραστατικών, τα οποία υφίστανται στον φάκελο της φορολογικής αρχής, φέρονται να αφορούν δαπάνες που επιδρούν αυξητικά στην αξία χρήσης των κτιριακών εγκαταστάσεων και υπό την έννοια αυτή αποτελούν προσθήκες της υφιστάμενης αξίας των εν λόγω παγίων. Ωστόσο, διατείνεται η προσφεύγουσα ότι η εν λόγω διαπίστωση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη διότι αφενός η δαπάνη που αφορά τις οικοδομικές εργασίες εκ ποσού συνολικά 5.000 € έχουν μεταφερθεί στα πάγια, γεγονός που προφανώς εκ παραδρομής δεν έλαβε υπόψη η φορολογική αρχή. Κατά δεύτερον, όσον αφορά τον μηχανολογικό εξοπλισμό, όπως προκύπτει από το σχετικό παραστατικό, η σχετική δαπάνη δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση δαπάνη που επιδρά αυξητικά στην αξία χρήσης του παγίου τουναντίον αποτελεί δαπάνη που πραγματοποιήθηκε προκειμένου να αποκατασταθούν γενόμενες φθορές, ούτως ώστε το πάγιο να επανέλθει στην προτέρα κατάσταση και να αποκατασταθεί έτσι η λειτουργικότητα των εγκαταστάσεων.

Επειδή επί του ισχυρισμού αυτού ο έλεγχος στην έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρει ότι εσφαλμένα η προσφεύγουσα επικαλείται ότι οι δαπάνες αξίας €5.000 έχουν μεταφερθεί στα πάγια. Μάλιστα, παραπέμπει στην οικεία

έκθεση ελέγχου επί της οποίας αναφέρονται σχετικά (σελ. 82) τα εξής: «...Από την επισκόπηση του αναλυτικού καθολικού των ανωτέρω λογαριασμών, διαπιστώθηκε ότι έχει καταχωρηθεί η υπ. αριθ. 099389/05-12-2016 λογιστική εγγραφή αντιλογισμού ποσού €1.500 με αιτιολογία «ΠΡΟΣ ΟΡΘΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΠΑΓΙΟΥ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΧΩΡΟΥ ΣΕ». Με την εν λόγω εγγραφή μεταφέρθηκε μέρος της δαπάνης αυξητικά στα Πάγια. Το εναπομείναν υπόλοιπο των ανωτέρω λογαριασμών επιβάρυνε τα αποτελέσματα της Χρήσης. Όσον αφορά τον ισχυρισμό της ούτως ή άλλως επιβάρυνσης των αποτελεσμάτων μέσω των αποσβέσεων, δεν γίνεται αποδεκτός καθώς αντίκειται στην αυτοτέλεια των Χρήσεων. Σε αντίθετη περίπτωση η προκαταβολική αναγνώριση εξόδων επόμενων χρήσεων θα γινόταν πάγια πρακτική, σε αντίθεση με τη φύση και το πνεύμα των κανόνων λογιστικής. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος δέχεται τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης. Ως εκ τούτου στη Χρήση 2016 αφαιρούνται 1.500,00€ από τις λογιστικές διαφορές...». Συνεπώς, ισχυρίζεται η φορολογική αρχή, έχει ήδη ληφθεί υπόψη το μέρος που έχει μεταφερθεί στα Πάγια, και δεν έχει συμπεριληφθεί στις οριστικές λογιστικές διαφορές.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε στην υπηρεσία μας το υπ' αριθ./05-12-2016 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, εκδόσεως, συνολικής αξίας 6.200,00 € (καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.200,00€). Από την επισκόπηση του εν λόγω τιμολογίου προκύπτει ότι αυτό αφορά σε παροχή τριών διαφορετικών υπηρεσιών και συγκεκριμένα: α) στη συντήρηση εξοπλισμού στο με καθαρή αξία παροχής 2.500,00€, β) στην επισκευή στέγης στο με καθαρή αξία παροχής 1.000,00€ και γ) στη διαμόρφωση χώρου στο με καθαρή αξία παροχής 1.500,00€.

Επειδή από την περιγραφή των υπηρεσιών επί του ως άνω φορολογικού στοιχείου, διαπιστώνεται ότι μόνο η παροχή υπό στοιχείο γ', ήτοι, η διαμόρφωση του περιβάλλοντος χώρου αξίας 1.500,00€ αφορά σε δαπάνη που προσαυξάνει την αξία του παγίου και την οποία, όπως και ο ίδιος ο έλεγχος συνομολογεί, η εταιρεία είχε ήδη μεταφέρει με εγγραφή αντιλογισμού στα πάγια της.

Επειδή οι δύο λοιπές παρασχεθείσες υπηρεσίες, δεν δύναται να προσαυξήσουν την αξία των παγίων, καθόσον, αφενός η επισκευή της στέγης αποσκοπούσε προφανώς σε αποκατάσταση φθορών, ενώ η συντήρηση του εξοπλισμού σε διατήρηση της υφιστάμενης παραγωγικής δυνατότητας του παγίου. Κατά συνέπεια, πρέπει να αναγνωρισθούν ως δαπάνες εκπιπτόμενες τα ποσά των 2.500,00 € και 1.000,00€ αντίστοιχα και να διαγραφούν από τις

προσδιορισθείσες στο φορολογικό έτος 2016 λογιστικές διαφορές.

Επειδή ως προς την λογιστική διαφορά ποσού 1.572,34€ την οποία δεν αναγνώρισε ο έλεγχος ως δαπάνη εκπεστέα, η προσφεύγουσα προσκόμισε στην υπηρεσία μας το με αριθ./08-03-2016 Τιμολόγιο Πώλησης της εταιρείας (σχετ. 11). Ωστόσο, από το εν λόγω τιμολόγιο προκύπτει η αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού του σφαγείου της προσφεύγουσας επιχείρησης. Κατά συνέπεια, δεν αφορά σε επισκευή ή συντήρηση αλλά σε προσθήκη νέου εξοπλισμού και ως εκ τούτου, ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι προσαυξάνει την αξία των παγίων και δεν δύναται να εκτέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας αβάσιμα προβάλλεται και απορρίπτεται.

2. Λογαριασμός 66-02-00-0000 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ», Λογαριασμός 66-04-00-0000 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΠΛΩΝ», Λογαριασμός 66-04-03-0000 «ΑΠΟΣΒ. Η/Υ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝ.ΣΥΓΚΡΟΤ», Λογαριασμός 66-04-09-0000 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ»

Επειδή η προσφεύγουσα σε ό,τι αφορά τα χρησιδάνεια και τα πάγια για τα οποία εκτέσθησαν οι αποσβέσεις ισχυρίζεται ότι βοήθησαν στην επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού δηλαδή στη διεύρυνση του δικτύου και άρα την αυξημένη ζήτηση από τους καινούργιους συνεργάτες των προϊόντων της και ως εκ τούτου πλημμελώς, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. δεν αναγνώρισε τις σχετικές δαπάνες, οι οποίες τυγχάνουν εξόχως παραγωγικές.

Επειδή επί του ισχυρισμού αυτού ο έλεγχος στην έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρει ότι «...από τα πραγματικά περιστατικά δεν προέκυψε σύμβαση χρησιδανείου ούτε διαπιστώθηκε η βούληση σύναψης. επιπλέον δεν διαπιστώθηκε να έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου. Ως εκ τούτου, υπό το πρίσμα ανυπαρξίας σύμβασης, τα πραγματικά περιστατικά που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου ήταν μηχανολογικός εξοπλισμός που αγοράστηκε και εξοφλήθηκε από την ελεγχόμενη, πλην όμως τοποθετήθηκε και χρησιμοποιήθηκε από τρίτες εταιρίες (δικαιοδόχους). Το γεγονός ότι οι δικαιοδόχοι αποτελούν το λιανικό δίκτυο πώλησης των προϊόντων της ελεγχόμενης, δεν αναιρεί το γεγονός ότι αποτελούν αυτοτελείς οντότητες που επιδιώκουν ίδιον οικονομικό όφελος` συνεπώς οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης ότι με την πρακτική της τοποθέτησης του ιδιόκτητου μηχανολογικού εξοπλισμού της σε εγκαταστάσεις τρίτων προωθεί τα επιχειρηματικά της συμφέροντα δεν ευσταθεί γιατί οι εν λόγω εταιρίες προωθούν κατά

προτεραιότητα το ίδιον επιχειρηματικό συμφέρον...»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου και όπως εκτενώς αναφέρθηκε στην παρούσα απόφαση στο σκέλος της εν λόγω λογιστικής διαφοράς του φορολογικού έτους 2016, στους επίμαχους λογαριασμούς η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει τις αποσβέσεις των παγίων που βρίσκονται στην ιδιοκτησία της, όπως αυτά απεικονίζονται στο σχετικό Μητρώο Παγίων και χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των παραγωγικών σκοπών της εταιρίας. Ωστόσο, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα παραστατικά αγοράς των επιμέρους παγίων καθώς και από την επισκόπηση του Μητρώου Παγίων, διαπιστώθηκαν περιπτώσεις παγίων τα οποία απεικονίζονται μεν ότι βρίσκονται στην κατοχή της προσφεύγουσας, ενώ από τα σχετικά παραστατικά προκύπτει ότι παραδόθηκαν, τοποθετήθηκαν και τέθηκαν σε παραγωγική χρήση σε εγκαταστάσεις που δεν ανήκουν στην ίδια, αλλά στους δικαιοδόχους.

Επειδή επιπροσθέτως, ο έλεγχος επισημαίνει ότι επί των σχετικών παραστατικών γίνεται αναφορά ότι η μεταχείριση των παγίων βασίζεται σε σύμβαση χρησιδανείου, η οποία έχει συναφθεί μεταξύ της προσφεύγουσας και του εκάστοτε δικαιοδόχου. Ωστόσο, αν και ζητήθηκαν από τη φορολογική αρχή οι εν λόγω συμβάσεις, ουδέποτε προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα. Ομοίως, δεν προσκομίστηκαν και δηλώσεις υποβολής τελών χαρτοσήμου, δεδομένου ότι οι συμβάσεις χρησιδανείου υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 παρ. Ια, δ ή 15 παρ. Ια του ΚΝΤΧ. Περαιτέρω, ο έλεγχος αναζήτησε στο υποσύστημα Εσόδων του συστήματος Taxis τυχόν βεβαιωθέντα τέλη χαρτοσήμου ανάλογα με την αξία κτήσης των ανωτέρω παγίων, χωρίς ωστόσο να προκύψει ποσό το οποίο να μπορεί να συσχετισθεί με τις επικαλούμενες συμβάσεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 24 του ν. 4172/2013: *«1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:*

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β', β)...»

Επειδή, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο τα επίμαχα πάγια βρίσκονταν υπό την εποπτεία, τη συντήρηση και την κατοχή των δικαιοδόχων επιχειρήσεων και όχι της προσφεύγουσας. Περαιτέρω, σύμφωνα με τον υπ' αριθ. 2.2 όρο της σύμβασης δικαιόχρησης το κόστος συντήρησης του εξοπλισμού του καταστήματος βαρύνει αποκλειστικά και μόνο τη

δικαιοδόχο επιχείρηση. Επιπλέον, όπως ορθώς υπογραμμίζεται από τη φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα δεν διατηρεί τη νομή και κατοχή των παγίων, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η ένταξή τους στην παραγωγική διαδικασία προς επίτευξη των επιχειρηματικών της σκοπών και αναγκών, ενώ αντιθέτως, ο εκάστοτε δικαιοδόχος είναι εκείνος που θέτει τα εν λόγω πάγια σε λειτουργία προς επίτευξη των ιδίων παραγωγικών σκοπών και οφέλους.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε και καταλόγισε ως λογιστική διαφορά στο φορολογικό έτος 2016 τις αποσβέσεις των επίμαχων παγίων, καθόσον δεν πληρούνταν η βασική προϋπόθεση της κατοχής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013. Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

3. Λογαριασμός 65.01.00.0000 «ΤΟΚΟΙ & ΕΣΟΔΑ ΤΡΑΠΕΖ. ΜΑΚΡΟΠΡ. ΥΠΟΧ. ΣΕ ΔΡΧ»

Επειδή ως προς τη συγκεκριμένη λογιστική διαφορά ποσού 4.894,89€ που αφορά δαπάνη για τόκους υπερημερίας, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση της φορολογικής αρχής ότι είχε ταμειακή ρευστότητα και συνεπώς η επιβάρυνση με τόκους αποτελεί μη παραγωγική δαπάνη, είναι εσφαλμένη και καταχρηστική. Ειδικότερα, διατείνεται ότι εκ παραδρομής κρίθηκε ότι η συγκεκριμένη δαπάνη αφορά, τόκους υπερημερίας. Στην πραγματικότητα, το εν λόγω ποσό δεν αφορά μόνο τόκους υπερημερίας, αλλά και τόκους ομολογιακού δανείου της εταιρείας. Επιπροσθέτως, όπως παγίως έχουν κρίνει τα Διοικητικά Δικαστήρια (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), ο έλεγχος σκοπιμότητας εκ μέρους της φορολογικής Αρχής απαγορεύεται. Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα, έκρινε ότι θα έπρεπε για λόγους ρευστότητας να μην προβεί σε έγκαιρη εξόφληση δανειακών της υποχρεώσεων, προκειμένου να έχει αυξημένη ρευστότητα (από την μη καταβολή των σχετικών δόσεων). Η επιλογή της αυτή, ισχυρίζεται ότι εντάσσεται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής της επιλογής και εκφεύγει του ελέγχου της φορολογικής αρχής. Κατά συνέπεια, η σχετική δαπάνη που αφορά θέματα ρευστότητας θα πρέπει να θεωρηθεί παραγωγική και εκπεστέα.

Επειδή όπως προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, η φορολογική αρχή προκειμένου να κρίνει εάν η εκπρόθεσμη καταβολή των δόσεων ομολογιακού δανείου και η επιβάρυνση της προσφεύγουσας με τόκους υπερημερίας

αποσκοπούσε στη βραχυχρόνια εξυπηρέτηση της επιχειρηματικής ρευστότητας προέβη σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Συγκεκριμένα, υπολόγισε την ρευστότητα της προσφεύγουσας για κάθε μήνα ξεχωριστά από τον 05/2016 έως και τον 09/2016, διάστημα για το οποίο επιβλήθηκαν οι τόκοι υπερημερίας και κατάρτισε, βάσει των βιβλίων της προσφεύγουσας Καταστάσεις Ταμειακών Ροών ανά μήνα. Από τις εν λόγω καταστάσεις, διαπίστωσε ότι η λειτουργική ρευστότητα της προσφεύγουσας διαμορφώθηκε θετική και σε επίπεδα που υπερκαλύπτουν το ποσό της καθυστερούμενης δόσης δανείου, κάθε μήνα της περιόδου αναφοράς. Επιπλέον, επεσήμανε ότι η συνολική ρευστότητα της προσφεύγουσας παραμένει θετική και σε υψηλότερα επίπεδα της δόσης του δανείου, ακόμη και μετά την εκπόνηση των επενδυτικών επιλογών. Συνεπώς, έκρινε ο έλεγχος ότι η καθυστερημένη καταβολή των δόσεων του ομολογιακού δανείου δεν ωφέλησε επί της ουσίας στις επενδυτικές επιλογές της προσφεύγουσας, καθώς τα διαθέσιμα κεφάλαια επαρκούσαν. Ως εκ τούτου η καθυστερημένη καταβολή των δόσεων ομολογιακού δανείου δεν συνεισέφερε στην επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού της καθώς δεν βελτίωσε την χρηματοοικονομική θέση της, ούτε κατέστησε εφικτές επενδυτικές επιλογές που θα ήταν αδύνατες χωρίς την εν λόγω επιχειρηματική επιλογή καθυστερημένης εξόφλησης.

Επειδή η φορολογική αρχή επισημαίνει σχετικά στις έγγραφες απόψεις που υπέβαλλε επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής ότι βάσισε την κρίση του στις λογιστικές εγγραφές του αναλυτικού Ημερολογίου και σε οποιοδήποτε άλλο έγγραφο έθεσε υπόψη της, η προσφεύγουσα.

Επειδή από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου της παρούσας προκύπτει ότι οι μη αναγνωρισθέντες από τη φορολογική αρχή τόκοι, αφορούσαν σε τόκους ομολογιακού δανείου. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται και προσκομίζει «ΚΑΡΤΕΛΑ ΔΑΝΕΙΟΥ» της Τράπεζας (σχετ. 12), από την επισκόπηση της οποίας διαπιστώνεται ότι επρόκειτο για Ομολογιακό Δάνειο (Προϊόν 3111), το οποίο χορηγήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ.-2008 Σύμβασης, ποσού 1.300.000,00€ το οποίο εκταμιεύτηκε την 06/02/2008. Περαιτέρω, τα ανωτέρω επιβεβαιώνει και η ίδια η φορολογική αρχή, η οποία αναφέρει ρητά ότι επρόκειτο για ομολογιακό δανεισμό (σελ. 26 έκθεσης). Η αναλυτική καρτέλα του δανείου, αποτελεί νέο στοιχείο μη υποβληθέν στη διάθεση του ελέγχου προηγουμένως, και δεν έχει ληφθεί υπόψη κατά την κρίση της εν

λόγω λογιστικής διαφοράς.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες, και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού, β) ...»

Επειδή με την εκδοθείσα ΠΟΛ.1113/2015 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα ως προς το άρθρο 23 παρασχέθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες: *«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:*

α) Οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά, διατραπεζικά και ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν, εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις. Το σχετικό επιτόκιο που λαμβάνεται υπόψη είναι το τελευταίο επίσημα δημοσιευμένο επιτόκιο της πλησιέστερης χρονικής περιόδου πριν την ημερομηνία δανεισμού, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος.

Επομένως, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων το υπερβάλλον ποσό των τόκων που προκύπτει για την επιχείρηση, όταν το επιτόκιο δανεισμού είναι μεγαλύτερο από το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις και ως εκ τούτου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι τόκοι που λαμβάνει η

επιχείρηση από τρίτους μέχρι το ποσό των τόκων που θα προέκυπτε εάν το δάνειο αφορούσε αλληλόχρεο λογαριασμό προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις.

Επισημαίνεται ότι στην έννοια των δανείων που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους περιλαμβάνονται όλα τα δάνεια, εκτός των δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και των ομολογιακών δανείων που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες, που λαμβάνει μία επιχείρηση από οποιοδήποτε πρόσωπο κατά την έννοια των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013.

Επομένως, οι τόκοι από τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν οι ανώνυμες εταιρείες, εκπίπτουν στο σύνολό τους με την επιφύλαξη του άρθρου 49 του νόμου αυτού. Στην έννοια των τόκων εμπίπτουν και οι τόκοι υπερημερίας από δανειακή σύμβαση, καθόσον ακολουθούν τη σύμβαση αυτή....»

Επειδή με την ΠΟΛ 1094/2016 συμπληρώθηκε η ανωτέρω εγκύκλιος ΠΟΛ 1113/2015 και προβλέφθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «...Δ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΟΚΩΝ ΥΠΕΡΗΜΕΡΙΑΣ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΛΟΓΩ ΟΦΕΙΛΗΣ ΦΟΡΩΝ, ΤΕΛΩΝ, ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ Η ΝΠΔΔ

1.

2.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περ. α' του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων δεν εκπίπτουν οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους, πλην τραπεζικών δανείων, διατραπεζικών δανείων και ομολογιακών δανείων ανωνύμων εταιρειών, κατά το μέτρο εκείνο που ορίζεται με τις ίδιες αυτές διατάξεις. Στους ανωτέρω τόκους περιλαμβάνονται κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά της επιχείρησης χωρίς να γίνεται διάκριση ως προς το είδος των τόκων (συμβατικοί ή υπερημερίας).»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα και όπως και η ίδια η φορολογική αρχή συνομολογεί τα επίμαχα ποσά αφορούν σε τόκους ομολογιακού δανείου. Συνεπώς, με βάση τα προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες, οι επίμαχοι τόκοι ανεξαρτήτως από το εάν είναι συμβατικοί ή υπερημερίας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και ως εκ τούτου η επίμαχη δαπάνη πρέπει κατ' αρχάς να αναγνωρισθεί και να διαγραφεί από τις προσδιορισθείσες λογιστικές διαφορές του φορολογικού έτους 2016.

Επειδή περαιτέρω, η κρίση της φορολογικής αρχής ότι η καθυστερημένη καταβολή των δόσεων ομολογιακού δανείου δεν συνεισέφερε στην επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού της προσφεύγουσας καθώς δεν βελτίωσε την χρηματοοικονομική θέση της, ούτε κατέστησε εφικτές επενδυτικές επιλογές που θα ήταν αδύνατες χωρίς την εν λόγω επιχειρηματική επιλογή καθυστερημένης εξόφλησης, αφορά στην ουσία έλεγχο της σκοπιμότητας της εν λόγω δαπάνης.

Επειδή στην ΠΟΛ 1113/2015 προβλέπονται σχετικώς τα παρακάτω:

«Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο **γενικός κανόνας** για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν **αθροιστικά** τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. **Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).**

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

.....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον **γενικό κανόνα** έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη **πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση**, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.»

Επειδή «το συμφέρον της επιχείρησης δεν έχει δυνατότητα να το κρίνει ο ελεγκτής, εκτός εάν πρόκειται για καταβολές που συνιστούν ποινικό αδίκημα. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στον νόμο (π.χ.

ενδοομιλικές συναλλαγές)». (Δ. Σταματόπουλος-Α. Καραβοκύρης, ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ & ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, - Άρθρο 22 - Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες- Αθήνα 2017- ΤΟΜΟΣ Α΄ - σελ 362).

Επειδή περαιτέρω η κρίση του «σκοπίμου» της πραγματοποιήσεως της δαπάνης ανήκει εις τον επιχειρηματία φορολογούμενο και δεν υπόκειται εις τον έλεγχο της φορολογικής αρχής και των φορολογικών δικαστηρίων, εκτός αν αποδεικνύεται δια συγκεκριμένων στοιχείων, η προσαγωγή των οποίων βαρύνει τη φορολογούσα αρχή, ότι δεν έλαβε χώρα η πραγματοποίηση της δαπάνης ή ότι εγένετο αυτή δια άλλη αιτία (ΣΤΕ 1513/68 και Φορ.Εφετ.4733/70).

Επειδή εν προκειμένω, οι επίμαχες δαπάνες εγγράφηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας, αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά και δεδομένου ότι δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή, κατά τα νομολογιακώς κριθέντα, να ελέγχει τη σκοπιμότητα των δαπανών αυτών, εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ως προς την αναγνώριση της λογιστικής διαφοράς ποσού 4.894,89€ του λογαριασμού 65.01.00.0000 που αφορά σε τόκους ομολογιακού δανείου, γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τη λογιστική διαφορά που προήλθε από τη μη αναγνώριση προβλέψεων επισφαλών πελατών κατ' εφαρμογή του άρθρου 26 του ν. 4172/2013 στο φορολογικό έτος 2015 ποσού 624.699,64€.

Επειδή η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε από τον λογαριασμό 83.11.00.0000 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ») και καταλόγισε ως λογιστική διαφορά στη χρήση 2015 ποσά που αφορούν τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τις ακόλουθες εταιρείες: α) «.....» (ΑΦΜ) για το ποσό των 539.922,37 €, β) «.....» (ΑΦΜ) για το ποσό των 48.494,08 € και γ) «.....» (ΑΦΜ) για το ποσό των 36.283,19 €.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της, είχε μακρόχρονη συνεργασία με την ομόρρυθμη εταιρεία «.....» με έδρα την με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών την εμπορία χονδρικής πώλησης Ομόρρυθμοι εταίροι της εν λόγω εταιρείας ήταν οι κ.κ., ομοίως κάτοικοι Στο πλαίσιο της εμπορικής της δραστηριότητας, η ανωτέρω Ο.Ε.

αγόρασε και παρέλαβε από αυτήν, μέσω αυτοτελών και διαδοχικών συμβάσεων, προϊόντα, τα οποία χρησιμοποίησε και εξέδωσε για το λόγο αυτό αντίστοιχα τιμολόγια και δελτία αποστολής για το χρονικό διάστημα από 1.9.2011 έως και 16.10.2012. Με βάση τα υφιστάμενα παραστατικά το συνολικό τίμημα για τις εν λόγω πωλήσεις ανήλθε διαδοχικώς στο ποσό των 656.640,21 €, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ. Το εν λόγω ποσό η ανωτέρω εταιρεία πλην ποσού 46.530,00 €, δεν το κατέβαλλε με αποτέλεσμα η υπόλοιπη ως άνω απαίτησή εκ ποσού εξακοσίων δέκα χιλιάδων εκατόν δέκα ευρώ και είκοσι ένα λεπτά (610.110,21 €), συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, να καταστεί ληξιπρόθεσμη και απαιτητή. Μετά από πλήθος πιέσεων και εξωδίκων, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ως άνω εταιρεία ουδέποτε εξόφλησε εκείνη το ανωτέρω περιγραφόμενο χρέος της μέχρι και σήμερα. Για το λόγο αυτό, προκειμένου να διασφαλίσει την απαίτησή της προέβη άμεσα στην έγερση σχετικής αγωγής ενώπιον του αρμοδίου Πολυμελούς Πρωτοδικείου Μεσολογγίου και συγκεκριμένα άσκησε την από 21.12.2015 και με αριθμό κατάθεσης, με την οποία στρεφόταν τόσο κατά της ανωτέρω ομορρύθμου εταιρείας, όσο και κατά των ίδιων των ομορρύθμων εταίρων αυτής και συνυποχρέων καταβολής της ανωτέρω οφειλής κ.κ. Η ανωτέρω αγωγή ουδέποτε συζητήθηκε εν τέλει, τουναντίον ματαιώθηκε λόγω αποχής των δικηγόρων, εκκρεμεί δε μέχρι σήμερα. Περαιτέρω, διατείνεται ότι η συζήτηση της αγωγής δεν έχει προχωρήσει, δεδομένου ότι μετά από ενδελεχή έρευνα, προέκυψε ότι τόσο η εταιρεία, όσο και οι ομόρρυθμοι εταίροι αυτής είχαν απεκδυθεί οιασδήποτε περιουσίας, με αποτέλεσμα να μην διαθέτουν καθόλου χρήματα σε τραπεζικούς λογαριασμούς, αλλά ούτε και άλλη κινητή ή ακίνητη περιουσία, τυχόν δε συζήτηση αυτής θα είχε ως αποτέλεσμα την επιβάρυνσή της προσφεύγουσας με επιπλέον δικαστικά έξοδα χωρίς αντίκρισμα. Σημειώνει περαιτέρω η προσφεύγουσα ότι η εν λόγω εταιρεία, όπως προκύπτει από το ΓΕΜΗ, έχει ήδη λυθεί και εκκαθαρισθεί, λόγω πτώχευσης, ενώ για τον ίδιο λόγο έχουν κηρυχθεί πτωχοί και οι ανωτέρω ομόρρυθμοι εταίροι.

Επειδή ως προς τις δύο άλλες εταιρείες «.....» (ΑΦΜ) και «.....» (ΑΦΜ) η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έλαβε σε βάρος τους σχετικά καταδικαστικά μέτρα, χωρίς όμως αποτέλεσμα. Μάλιστα, όπως αναφέρει και ο ίδιος ο έλεγχος έχει εις χείρας της ανείσπρακτες επιταγές ανάλογης αξίας, ως εγγύηση του υπολοίπου. Μέρος των εν λόγω επιταγών, της επεστράφησαν από προμηθευτές (σχετικές καρτέλες,,) και αναγκαστικά πλήρωσε την αξία τους, για την ομαλή συνέχεια της συνεργασίας

της με τους προμηθευτές. Συνεπώς, εξ όλων ανωτέρω προκύπτει ότι προέβη σε όλες τις δέουσες, απαιτούμενες αλλά και πρόσφορες ενέργειες τόσο για την εξασφάλιση, όσο και για την είσπραξη της απαίτησής της έναντι των ανωτέρω οφειλετών της, οι οποίοι ΟΥΔΕΠΟΤΕ την εξόφλησαν ως προς τις ανωτέρω αναλυτικά περιγραφόμενες απαιτήσεις της, δεν διαθέτουν δε οιαδήποτε απολύτως περιουσία, κινητή ή ακίνητη, ενώ, τέλος, ευρίσκονται στην κατάσταση της πτώχευσης και έχουν διακόψει οιαδήποτε εμπορική ή άλλη δραστηριότητά τους. Τέλος, η προσφεύγουσα ως προς την κρίση της φορολογικής αρχής ότι λόγω της συνεργασίας της με την εταιρεία που χαρακτηρίσθηκε ως συνδεδεμένη επιχείρηση, ήταν σε θέση να διαμορφώσει εμπορικούς όρους συναλλαγής, ώστε να εισπραχθούν οι σχετικές απαιτήσεις, διατείνεται ότι τυγχάνει απολύτως αυθαίρετη και καταχρηστική, κείται δε εκτός της εμπορικής πραγματικότητας και των όρων της αγοράς, παραγνωρίζει δε το γεγονός της αυτοτέλειας των νομικών προσώπων. Περαιτέρω, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ομοίως εσφαλμένο, αυθαίρετο και καταχρηστικό είναι και το πόρισμα του ελέγχου ότι δεν εξάντλησε τα περιθώρια είσπραξης των σχετικών απαιτήσεων, υπό το πρίσμα της συνήθους πρακτικής και της καλής πίστης. Θα πρέπει μάλιστα να τονισθεί ιδιαίτερα, ότι και ο ίδιος ο έλεγχος δεν αμφισβητεί, την λήψη και εξάντληση των ενδίκων μέσων διεκδίκησης της απαίτησης. Κατά συνέπεια, καταλήγει η προσφεύγουσα, πληρούνται στο σύνολό τους οι προϋποθέσεις που τάσσει ο νόμος για την διαγραφή της σχετικής απαίτησης, δεδομένου ότι αυτή, παρά την λήψη όλων των πρόσφορων και κατάλληλων μέτρων για την διασφάλισή της, τυγχάνει ανεπίδεκτη είσπραξης.

Επειδή επί του ισχυρισμού αυτού ο έλεγχος στην έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής επισημαίνει ότι οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας έχουν ήδη προβληθεί με το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και έχουν απαντηθεί και απορριφθεί επί της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή όπως προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου (σελ. 34-38), η προσφεύγουσα καταχώρησε την υπ. αριθ./31-12-2015 λογιστική εγγραφή ποσού 806.248,45€ ως πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις. Ο εν λόγω λογαριασμός εξέπεσε των Εσόδων και επιβάρυνε τα Φορολογητέα Κέρδη, κατά τον προσδιορισμό του αποτελέσματος για τη Χρήση 2015. Από το ποσό των 806.248,45€, οι 539.922,37€ αφορούν προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις έναντι της επιχείρησης με ΑΦΜ, οι 48.494,08€ αφορούν προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις έναντι της επιχείρησης με ΑΦΜ, οι 36.283,19€ αφορούν προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις έναντι της

επιχείρησης με ΑΦΜ Επιπροσθέτως, από τον έλεγχο, και συγκεκριμένα από τα στοιχεία του συστήματος TAXIS, διαπιστώθηκε ότι στις επιχειρήσεις με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, διαχειριστής έχει οριστεί ο με ΑΦΜ Στην επιχείρηση με ΑΦΜ, διαχειριστής έχει οριστεί η με ΑΦΜ Επίσης, διαπιστώθηκε ότι οι ανωτέρω με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, συνδέονται με συγγένεια α' βαθμού και συγκεκριμένα τελούν υπό συζυγική σχέση. Περαιτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ως προς την επιχείρηση ότι δεν διενεργήθηκαν πωλήσεις κατά τις ελεγχόμενες Χρήσεις 2014 -2015 – 2016. Η απαίτηση ποσού €539.922,37 αφορά πωλήσεις που διενεργήθηκαν και κατέστησαν απαιτητές προς εξόφληση στη Χρήση 2012. Για τις εν λόγω πωλήσεις, επισημαίνει ο έλεγχος, η προσφεύγουσα έχει στην κατοχή της ως εγγύηση πενήντα τέσσερις (54) επιταγές εισπρακτέες συνολικού ποσού €629.315 με ημερομηνίες λήξης από 30/08/2012 έως 02/02/2013, τις οποίες και παρακολουθεί στα λογιστικά βιβλία στο υποσύστημα λογαριασμών Τάξεως. Ως προς την επιχείρηση αναφέρει ο έλεγχος ότι δεν διενεργήθηκαν πωλήσεις κατά τις ελεγχόμενες Χρήσεις 2014 -2015 – 2016. Η απαίτηση ποσού €48.494,08 αφορά πωλήσεις που διενεργήθηκαν και κατέστησαν απαιτητές προς εξόφληση στη Χρήση 2012. Για τις εν λόγω πωλήσεις η προσφεύγουσα έχει στην κατοχή της ως εγγύηση τρεις (3) επιταγές εισπρακτέες συνολικού ποσού €36.390 με ημερομηνίες λήξης από 23/12/2012 έως 30/12/2012, τις οποίες και παρακολουθεί στα λογιστικά βιβλία στο υποσύστημα λογαριασμών Τάξεως. Τέλος, ως προς την Τρίτη επιχείρηση, σημειώνει η φορολογική αρχή ότι με βάση τις πωλήσεις διαπιστώνεται ότι η εν λόγω εταιρεία αποτελούσε τον βασικό πελάτη της προσφεύγουσας με τις υψηλότερες πωλήσεις νωπών προϊόντων για τις Χρήσεις 2014-2015-2016.

Επειδή ως προς τη διεκδίκηση των επισφαλών απαιτήσεων η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα προέβη στις παρακάτω ενέργειες:

Α) προς την επιχείρηση με ΑΦΜ υπέβαλε το υπ. αριθ./15 δικόγραφο αγωγής στις 22/12/2015 διεκδικώντας το σύνολο των €539.922,37. Ορίστηκε δικάσιμος 06/10/2016.

Β) προς την επιχείρηση με ΑΦΜ υπέβαλε το υπ. αριθ./15 δικόγραφο αγωγής στις 23/12/2015 διεκδικώντας το σύνολο των €48.494,08. Ορίστηκε δικάσιμος 10/11/2016.

Γ) προς την επιχείρηση με ΑΦΜ προέβη σε διαμαρτύρηση 2 επιταγών

εισπρακτέων αποδοχής της εν λόγω επιχείρησης. Συγκεκριμένα των επιταγών/15-10-2015 ποσού €16.000 και/30-09-2015 ποσού €25.000.

Επειδή ο έλεγχος δυνάμει των όσων διαπίστωσε, έκρινε ότι οι επιχειρήσεις με ΑΦΜ, με ΑΦΜ, και με ΑΦΜ καθίστανται συνδεδεμένες καθότι διοικούνται από συγγενικά πρόσωπα α' βαθμού, λόγω μεταξύ τους συζυγικής σχέσης. Οι ανείσπρακτες απαιτήσεις έναντι των επιχειρήσεων με ΑΦΜ, με ΑΦΜ δημιουργήθηκαν, κατέστησαν απαιτητές σε χρόνο προγενέστερο της έναρξης των συναλλαγών με την επιχείρηση με ΑΦΜ Εξάλλου η εν λόγω επιχείρηση συστήθηκε το 2013, σε Χρήση επόμενη αυτής που προσδιορίστηκαν ως ανείσπρακτες οι εν λόγω απαιτήσεις, δηλαδή το 2012. Συνεπώς η ελεγχόμενη επέλεξε να συνεργαστεί ως προμηθευτής με νομικό πρόσωπο (..... με ΑΦΜ) το οποίο ήταν συνδεδεμένο με τα νομικά πρόσωπα έναντι των οποίων αξίωνε εξόφληση των απαιτήσεων (..... με ΑΦΜ, με ΑΦΜ) και σε χρονική στιγμή κατά την οποία είχε ήδη διαμορφωθεί δυστοκία στην εξόφληση των απαιτήσεων. Συνεπώς, ο έλεγχος θεώρησε ότι η διαμορφούμενη δυσκολία είσπραξης των απαιτήσεων από τα συνδεδεμένα μέρη της με ΑΦΜ, συνεκτιμήθηκε κατά τον προσδιορισμό της φερεγγυότητας του εν λόγω νομικού προσώπου ως καινούριου πελάτη, από την προσφεύγουσα. Η ελεγχόμενη ξεκίνησε εμπορική συνεργασία με την με ΑΦΜ, και μάλιστα την κατέστησε ως το βασικό κανάλι διανομής των προϊόντων της, αφού ήταν σταθερά ο πελάτης με τον υψηλότερο τζίρο αγορών στις ελεγχόμενες Χρήσεις 2014-2015-2016, απορροφώντας συνολικά το 13.03% των πωλήσεων νωπών προϊόντων της Ζετίας. Ταυτόχρονα η ελεγχόμενη αποτελούσε το βασικό προμηθευτή προϊόντων για την με ΑΦΜ, και μάλιστα με αυξητική τάση, γεγονός που καταδεικνύει τη βαρύτητα της μεταξύ τους εμπορικής σχέσης για την επιβίωση της με ΑΦΜ Επιπλέον, το γεγονός ότι η προσφεύγουσα αποφάσισε να καταστήσει την πρώην έδρα της με ΑΦΜ ως δικό της υποκατάστημα (από 17/11/2017 και εντεύθεν) και μάλιστα ως το βασικότερο υποκατάστημα διενέργειας χονδρικών-λιανικών πωλήσεων από άποψη ΚΑΔ, αναδεικνύει, σύμφωνα με την κρίση του ελέγχου, τη σημασία του συγκεκριμένου εμπορικού σημείου (.....) για την προώθηση των προϊόντων της. Τέλος, επισημαίνει η φορολογική αρχή, το γεγονός ότι η με ΑΦΜ εξοφλούσε σε ποσοστό άνω του 95% τις αγορές από την ελεγχόμενη εντός της Χρήσης που

πραγματοποιούνταν, αναδεικνύει το υψηλό βαθμό πιστοληπτικής φερεγγυότητας του εν λόγω νομικού προσώπου.

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής, η προσφεύγουσα αναγνώρισε ως επισφαλείς τις απαιτήσεις έναντι των επιχειρήσεων με ΑΦΜ, με ΑΦΜ, ενώ παράλληλα ανέπτυξε σημαντική εμπορική σχέση με το συνδεδεμένο μέρος αυτών, την επιχείρηση με ΑΦΜ, ιδιοκτησίας της συζύγου του βασικού διαχειριστή των επισφαλών, κατά την κρίση της, πελατών. Συνεπώς, καταλήγει στο πόρισμα ότι η επικαλούμενη, από την προσφεύγουσα, αφερεγγυότητα των εταιρειών με ΑΦΜ, με ΑΦΜ ήταν σε γνώση της και συνεκτιμήθηκε, προκειμένου να καταστήσει την με ΑΦΜ βασικό της πελάτη και ταυτόχρονα να αποτελέσει κύριο προμηθευτή της. Ο βαθμός φερεγγυότητας των με ΑΦΜ, με ΑΦΜ προσδιορίζεται και επηρεάζεται από τη φερεγγυότητα του συνδεδεμένου μέρους αυτών, την με ΑΦΜ, ιδίως στην περίπτωση που αναπτύσσεται σημαντικής βαρύτητας εμπορική συνεργασία και για τα δύο μέρη, την ελεγχόμενη και την με ΑΦΜ Από τον συνδυασμό των ανωτέρω, ο έλεγχος κρίνει ότι ο προσδιορισμός των επίμαχων απαιτήσεων ως επισφαλών δεν αντανακλά τη φερεγγυότητα αυτών και δεν συνάδει με τη δυνατότητα είσπραξης αυτών, δεδομένου ότι λόγω της έγκαιρης αξιολόγησης της δυστοκίας εξόφλησης και της ανάληψης ουσιαστικών εμπορικών σχέσεων με το συνδεδεμένο μέρος αυτών, η προσφεύγουσα ήταν σε θέση να διαμορφώσει εμπορικούς όρους συναλλαγής ώστε να εισπραχθούν οι εν λόγω ανείσπρακτες απαιτήσεις. Ο έλεγχος κρίνει ότι η ελεγχόμενη, καίτοι προέβη σε δικαστική διεκδίκηση των απαιτήσεων, δεν εξήντλησε τα περιθώρια είσπραξης αυτών, υπό το πρίσμα της συνήθους εμπορικής πρακτικής και της καλής πίστης μεταξύ των συναλλασσόμενων μερών. Επιπροσθέτως, ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εξάντλησης των εκ του νόμου προβλεπόμενων μέσων διεκδίκησης των απαιτήσεων, διευκρινίζει ότι αναγνωρίζει και δεν αμφισβητεί, τη λήψη και εξάντληση των ένδικων μέσων διεκδίκησης της απαίτησης από την πλευρά της προσφεύγουσας. Πλην όμως, ο πυρήνας του συλλογισμού του ελέγχου βασίζεται στην αξιολόγηση της φερεγγυότητας του επισφαλούς πελάτη κι όχι στην εξάντληση των τυπικώς θεσμοθετημένων ένδικων μέσων, η οποία σύμφωνα με τον έλεγχο (σελ. 86) δεν αποτελεί απόλυτη, αλλά επικουρική προϋπόθεση έκπτωσης της επισφαλούς απαίτησης. Βάσει των ανωτέρω, η φορολογική αρχή καταλόγισε τα

εν λόγω ποσά ως λογιστικές διαφορές, ερειδόμενη στο σκεπτικό ότι κατά τη λήψη της επιχειρηματικής απόφασης συνεργασίας της προσφεύγουσας με την επιχείρηση (ΑΦΜ) ήταν σε γνώση η επισφάλεια της συνδεδεμένης επιχείρησης (ΑΦΜ) και συνεπώς αξιολογήθηκε και συνεκτιμήθηκε από εκείνη.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 26 (Επισφαλείς απαιτήσεις) του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
>12	50
>18	75
>24	100

2. Ανεξάρτητα από την παράγραφο 1, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων κατά των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%), εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής

εκτέλεσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

3. Η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1, ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:

α) καταστεί εισπράξιμη ή

β) διαγραφεί.

4. α. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

(i) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,

(ii) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου, και

(iii) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμον ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

β. Απαιτήσεις, το συνολικό ύψος των οποίων, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, δεν υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά αντισυμβαλλόμενο, δύναται να διαγραφούν στο φορολογικό έτος εντός του οποίου συμπληρώνονται δώδεκα (12) μήνες από τον χρόνο κατά τον οποίο κατέστησαν ληξιπρόθεσμες, χωρίς να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των υποπεριπτώσεων (i) και (ii) της περίπτωσης α' της παρούσας και οι οφειλέτες έχουν λάβει αποδεδειγμένα γνώση της διαγραφής της οφειλής τους, όπου αυτό είναι δυνατόν. Το συνολικό ύψος των απαιτήσεων που διαγράφονται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο δεν δύναται να υπερβαίνει, ανά φορολογικό έτος, ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί του συνόλου των απαιτήσεων στο τέλος της χρήσης.

γ. Απαιτήσεις που διαγράφονται στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού, ανεξαρτήτως του αν έχει σχηματισθεί σχετική πρόβλεψη, δύναται να διαγραφούν για φορολογικούς σκοπούς μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της υποπερίπτωσης (iii) της περίπτωσης α' της παρούσας. Στην περίπτωση και κατά το μέρος που δεν έχει σχηματισθεί πρόβλεψη, το σχετικό ποσό της διαγραφής της απαίτησης εκπίπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22»

Επειδή στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4172/2013 αναφέρεται σχετικά με το ως άνω άρθρο 26 Επισφαλείς απαιτήσεις: «Με τις παραγράφους 1 έως και 4 του άρθρου 26 εισάγεται

νέος κανόνας για το σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων και διαγραφής αυτών επί τη βάση του χρόνου κατά τον οποίο παραμένουν ανείσπρακτες και ανάλογα με το ποσό της απαίτησης. Έτσι για ποσά απαιτήσεων μέχρι χίλια (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη για το εκατό τοις εκατό (100%) της απαίτησης, εφόσον έχει αναλάβει τις κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης. Η προϋπόθεση της ανάληψης κατάλληλων ενεργειών σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο για τη διασφάλιση δικαιώματος είσπραξης θέτει ένα ελάχιστο όριο για τη διεκδίκηση είσπραξης της απαίτησης, χωρίς να προσδιορίζει το μέσο για τη διεκδίκηση και κατά τούτο μπορεί να αναληφθεί οποιαδήποτε ενέργεια για την είσπραξη, αρκεί να είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης. Τέτοιο μέσο δεν είναι απαραίτητα η άσκηση ένδικου βοηθήματος με τη στενή έννοια του όρου, αλλά μπορεί να είναι και η κατάθεση διαταγής πληρωμής, η σφράγιση μίας επιταγής κ.ά. Σε κάθε περίπτωση ο κατάλληλος ή μη χαρακτήρας κρίνεται ad hoc με βάση το ύψος της απαίτησης, το φερέγγυο ή μη του καθ' ου η απαίτηση, καθώς και από άλλους παράγοντες. Για τα ποσά άνω των χιλίων (1.000) ευρώ προβλέπεται ο κλιμακωτός σχηματισμός προβλέψεων σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%), εβδομήντα τοις εκατό (70%) και εκατό τοις εκατό (100%) ανάλογα με τη χρονική διάρκεια που παραμένουν ανείσπρακτες οι επισφαλείς απαιτήσεις. Στην παράγραφο 3 προβλέπονται οι περιπτώσεις ανάκτησης της πρόβλεψης με τη μεταφορά της στα κέρδη της επιχείρησης και στην παράγραφο 4 ορίζονται σωρευτικά οι προϋποθέσεις για τη διαγραφή της απαίτησης για φορολογικούς σκοπούς.

.....»

Επειδή με την ΠΟΛ 1056/2015, με θέμα τη Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους. Συγκεκριμένα με την ως άνω ΠΟΛ, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«...Από τα ανωτέρω και με βάση την αιτιολογική έκθεση του ν. 4172/2013 προκύπτει ότι η προϋπόθεση της ανάληψης κατάλληλων ενεργειών για τη διασφάλιση δικαιώματος είσπραξης θέτει ένα ελάχιστο όριο για τη διεκδίκηση είσπραξης της απαίτησης, χωρίς να προσδιορίζει το μέσο για τη διεκδίκηση και κατά τούτο μπορεί να αναληφθεί οποιαδήποτε ενέργεια για την είσπραξη, αρκεί να είναι πρόσφορη για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης. Σε κάθε

περίπτωση ο κατάλληλος ή μη χαρακτήρας, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται *ad hoc* με βάση το ύψος της απαίτησης, το φερέγγυο ή μη του καθ' ου η απαίτηση, καθώς και από άλλους παράγοντες και εναπόκειται στην κρίση της ελεγκτικής αρχής.

Ωστόσο οι όποιες ενέργειες, που εξαρτώνται από το ύψος της απαίτησης και την φερεγγυότητα του πελάτη, θα πρέπει να διασφαλίζουν το δικαίωμα της επιχείρησης να εισπράξει τις απαιτήσεις της.

Πέραν της άσκησης ένδικου βοηθήματος και της αίτησης για λήψη ασφαλιστικών ή αναγκαστικών μέτρων, κατάλληλες ενέργειες είναι η σφράγιση μίας επιταγής από την εκδότρια τράπεζα, η κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής, κ.λπ.

Διευκρινίζεται ότι το δικαίωμα της επιχείρησης να εισπράξει τις απαιτήσεις της δεν διασφαλίζεται από ενέργειες όπως η ανάθεση διεκδίκησης της απαίτησης σε τρίτους (εισπρακτικές εταιρείες) ή η φραγή/διακοπή της παροχής υπηρεσιών στην περίπτωση εταιρειών κινητής τηλεφωνίας, κ.λπ.

Οι όποιες ενέργειες έχουν ήδη ληφθεί πριν την 01.01.2014 για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης και χαρακτηρίζονται ως κατάλληλες με βάση την παρούσα λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και οι συγκεκριμένες ενέργειες δεν απαιτείται να επαναληφθούν.

Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις δεν προέβησαν σε κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων δεν θα αναγνωρίζονται φορολογικά και η επιχείρηση θα πρέπει να προβαίνει στη σχετική φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων....

...

Προκειμένου για τη διαγραφή απαιτήσεων απαιτείται, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η σωρευτική πλήρωση των τριών (3) προϋποθέσεων που ορίζονται στις υπόψη διατάξεις. Ειδικότερα, όσον αφορά στην τρίτη προϋπόθεση με την οποία απαιτείται να έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης, διευκρινίζεται ότι με αυτές πρέπει να αποδεικνύεται ότι η σχετική απαίτηση είναι ανεπίδεκτη είσπραξης, δηλαδή ότι ο οφειλέτης είναι πράγματι αφερέγγυος. Η αφερεγγυότητά του μπορεί να αποδεικνύεται ενδεικτικά από τα ακόλουθα:

α) τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση,

β) πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει, κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα τοιαύτα με τα τυχόν βάρη τους,

γ) σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη, είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού, αντίγραφο του πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη, από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα,

δ) τη συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το πτωχευτικό δικαστήριο σύμφωνα με το έκτο Κεφάλαιο του Πτωχευτικού Κώδικα (ν. 3588/2007), με την οποία προβλέπεται, μεταξύ άλλων, και η μείωση των απαιτήσεων των πιστωτών έναντι της επιχείρησης (προπτωχευτική διαδικασία),

ε) σε περίπτωση επιχείρησης που κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης και από τους επίσημους ισολογισμούς της προκύπτει ότι η επιχείρηση αυτή δεν έχει περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) για να ικανοποιήσει τους οφειλέτες της. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται να έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία της πτώχευσης. Επομένως, η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτώχευσης λόγω παύσης πληρωμών δεν επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης.

στ) σε περίπτωση διακοπής εργασιών κεφαλαιουχικών εταιρειών.

Τα ανωτέρω είναι ενδεικτικά ούτως ώστε να μην αποκλεισθούν και άλλα τα οποία, είτε από μόνα τους, είτε σε συνδυασμό με τα ανωτέρω, είναι σε θέση να αποδείξουν ότι δεν είναι δυνατή η είσπραξη της απαίτησης.

Σε κάθε περίπτωση όμως η επιχείρηση, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης για την απώλεια συγκεκριμένης απαίτησης, οφείλει όταν της ζητηθεί να προσκομίσει τα δικαιολογητικά εκείνα που διαθέτει στην αρμόδια για τον έλεγχο της φορολογική αρχή η οποία και θα κρίνει τελικά ως θέμα πραγματικό την επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης. Βεβαιώσεις ή επιστολές δικηγόρων για την αδυναμία είσπραξης της απαίτησης δεν αποτελούν απόδειξη της αφερεγγυότητας του οφειλέτη. Ομοίως, η έκδοση ακάλυπτης επιταγής και η σχετική καταδίκη για την έκδοση αυτή δεν δημιουργούν μόνες τους ούτε αποδεικνύουν εξ αντικειμένου την αφερεγγυότητα του οφειλέτη..»

Επειδή από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4172/2013, συνάγεται, ότι ικανή και αναγκαία συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης και διαγραφής επισφαλών απαιτήσεων είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού ή της διαγραφής οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης. Στην περίπτωση δε κατά την οποία οι επιχειρήσεις δεν προέβησαν σε κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και η επιχείρηση θα πρέπει να προβαίνει στη σχετική φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων.

Επειδή από τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου της φορολογικής αρχής, προκύπτει ότι πληρούνται οι δύο πρώτες προϋποθέσεις του άρθρου 26 του 4172/2013, ήτοι οι υπό κρίση διαγραφείσες απαιτήσεις της προσφεύγουσας από τις εταιρείες με ΑΦΜ ποσού 539.922,37€, με ΑΦΜ ποσού 48.494,08€ και με ΑΦΜ ύψους 36.283,19€ έχουν αρχικά εγγραφεί στα βιβλία ως έσοδο και στη συνέχεια έχουν διαγραφεί από αυτά.

Επειδή για το σχηματισμό της πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων απαιτείται να συντρέχει σωρευτικά και η τρίτη προϋπόθεση του άρθρου 26 του ν. 4174/2013 ήτοι να έχει λάβει χώρα το προηγούμενο στάδιο της ανάληψης των κατάλληλων ενεργειών της διασφάλισης του δικαιώματος είσπραξης της οφειλής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της παρούσας, σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα προχώρησε, προς διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης των απαιτήσεων από τις δύο εκ των τριών προαναφερθεισών εταιρειών, στις ακόλουθες ενέργειες:

α) την 22/12/2015 άσκησε την με αριθμό κατάθεσης/15 αγωγή ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Μεσολογγίου κατά της ομόρρυθμης εταιρείας «.....» και των ομορρύθμων εταιρών αυτής, διεκδικώντας το ποσό των 539.922,37€ (σχετ. 16). Ορίστηκε δε δικάσιμος την 06/10/2016.

β) την 23/12/2015 άσκησε την με αριθμό κατάθεσης/15 κατά της ομόρρυθμης εταιρείας με ΑΦΜ διεκδικώντας το σύνολο των €48.494,08. Ορίστηκε δικάσιμος 10/11/2016.

Επειδή όπως ήδη αναφέρθηκε ανωτέρω η φορολογική αρχή δεν αμφισβήτησε ότι η προσφεύγουσα εξάντλησε όλα τα διαθέσιμα ένδικα μέσα, προκειμένου να διεκδικήσει τις

απαιτήσεις της από τις οφειλέτιδες εταιρείες. Ωστόσο, ο έλεγχος καταλόγισε τα επίμαχα ποσά ως λογιστικές διαφορές διότι «*Η εξάντληση των διαθέσιμων ένδικων μέσων δεν αποτελεί απόλυτη, αλλά επικουρική προϋπόθεση έκπτωσης της επισφαλούς απαίτησης*» και έκρινε ότι «*η φερεγγυότητα των εν λόγω επισφαλών πελατών ήταν δεδομένη και τέτοια που να μην δικαιολογεί την μη είσπραξη ή μη διεκδίκηση της εξόφλησης αυτών, στο πλαίσιο της συνήθους εμπορικής πρακτικής και της καλής πίστης μεταξύ των συναλλασσόμενων μερών.*»

Επειδή η φερεγγυότητα των δύο επιχειρήσεων (..... και) στοιχειοθετήθηκε σύμφωνα με τη φορολογική αρχή από το γεγονός της συνεργασίας της προσφεύγουσας επιχείρησης με την εταιρεία, διαχειρίστρια της οποίας ήταν η, σύζυγος του, ο οποίος ήταν ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστής των δύο παραπάνω ομορρύθμων εταιρειών. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή επισημαίνει στις έγγραφες απόψεις που υπέβαλλε επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής: «*το εν τοις πράγμασι ανεπίδεκτο των εν λόγω απαιτήσεων συνεκτιμήθηκε και κρίθηκε κατά τη λήψη της επιχειρηματικής απόφασης συνεργασίας με την επιχείρηση Επιπλέον, η επιχειρηματική συνεργασία κατέληξε στο να αποτελεί τον βασικό πελάτη της ελεγχόμενης, δηλαδή το βασικό δίκτυο διανομής των προϊόντων της, με τζίρους δυσανάλογα υψηλούς σε σχέση με τους υπόλοιπους πελάτες. Η θέση του ελέγχου είναι ότι η λήψη της επιχειρηματικής απόφασης να καταστήσει ως βασικό κανάλι διανομής των προϊόντων της την επιχείρηση, ιδιοκτησίας της συζύγου του επισφαλούς πελάτη της ελεγχόμενης, αντικατοπτρίζει την πραγματική δυνατότητα είσπραξης της εν λόγω απαίτησης. Η λήψη όλων των διαθέσιμων ένδικων μέσων διεκδίκησης αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο, πλην όμως κρίθηκε ανεπαρκής δεδομένων των πραγματικών περιστατικών που καταδεικνύουν διαφορετικό επίπεδο φερεγγυότητας και δυνατότητας είσπραξης των εν λόγω επισφαλών απαιτήσεων.*»

Επειδή υπό το πρίσμα του χαρακτηρισμού μιας επισφαλούς απαίτησης ως ανεπίδεκτου είσπραξης, τόσο το άρθρο 26 του ν. 4172/2013 όσο και η ΠΟΛ 1056/2015 δεν προβλέπουν σε καμία διάταξή τους ότι η σύνδεση μεταξύ επιχειρήσεων επιδρά στην φερεγγυότητά τους. Πολλώ δε μάλλον όταν η σύνδεση αφορά δύο συζύγους, ο καθένας εκ των οποίων διαχειρίζεται ένα διαφορετικό αυτοτελές νομικό πρόσωπο.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όσον αφορά την τρίτη σωρευτική προϋπόθεση του άρθρου 26 του 4172/2013, που αναφέρει να έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη μιας απαίτησης, από τον έλεγχο των προσκομισθέντων

δικαιολογητικών, την εξέταση των στοιχείων του φακέλου και την ρητή παραδοχή του ελέγχου, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εξάντλησε τα διαθέσιμα ένδικα μέσα προκειμένου να διεκδικήσει τις απαιτήσεις της από τις εταιρείες και

Επειδή από τον συνδυασμό όλων των προαναφερομένων, η κρίση της φορολογικής αρχής περί φερεγγυότητας των εν λόγω εταιρειών, ερειδόμενη αποκλειστικά στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα συνεργάστηκε με μία τρίτη εταιρεία, η διαχειρίστρια της οποίας τυγχάνει σύζυγος του διαχειριστή των προαναφερομένων δύο εταιρειών, είναι σε κάθε περίπτωση καθόλα έωλη και νομικά αβάσιμη. Ως εκ τούτου, με βάση τα ανωτέρω, πληρούνται οι τιθέμενες στην παράγραφο 4 του άρθρου 26 του ν. 4172/2013 προϋποθέσεις και οι λογιστικές διαφορές από τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων από την εταιρεία με ΑΦΜ ύψους 539.922,37€ και την εταιρεία με ΑΦΜ ύψους 48.949,08€ πρέπει να διαγραφούν.

Επειδή σε ότι αφορά την επισφαλή απαίτηση έναντι της εταιρείας με ΑΦΜ, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα είχε διενεργήσει λογιστική εγγραφή για το ποσό των 36.283,19 €. Μάλιστα, ως προς τη διεκδίκηση των επισφαλών απαιτήσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι προέβη σε διαμαρτύρηση δύο επιταγών εισπρακτέων αποδοχής της εν λόγω επιχείρησης και συγκεκριμένα των επιταγών/ 15-10-2015 ποσού €16.000 και/ 30-09-2015 ποσού €25.000.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, η προσφεύγουσα έπαυσε να συναλλάσσεται με τις εταιρείες και στη χρήση 2012, όταν δηλαδή κατέστησαν απαιτητές προς εξόφληση οι πωλήσεις που είχε ήδη διενεργήσει προς αυτές.

Επειδή ωστόσο η παραπάνω συναλλακτική συμπεριφορά της προσφεύγουσας, διαφοροποιήθηκε προς την εταιρεία Ειδικότερα, όπως αναφέρει ο έλεγχος εκτενώς επί της οικείας έκθεσης, η προσφεύγουσα διενεργούσε πωλήσεις προς την εν λόγω εταιρεία κατά τη διάρκεια και των τριών ελεγχόμενων χρήσεων 2014, 2015 και 2016. Μάλιστα, με βάση τα δεδομένα που ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του, η προσφεύγουσα αποτελούσε τον βασικό προμηθευτή της εταιρείας και η τελευταία αποτελούσε τον βασικό πελάτη της και δη με τάση αυξητική.

Επειδή περαιτέρω, όπως εύστοχα επισημαίνει η φορολογική αρχή, παρά το γεγονός ότι οι διαμαρτυρημένες επιταγές κατέστησαν απαιτητές εντός του έτους 2015, η προσφεύγουσα

διατήρησε εμπορική σχέση με την εν λόγω εταιρεία και στην επόμενη χρήση 2016, διατηρώντας την στη δεσπόζουσα θέση του βασικού καναλιού διανομής των προϊόντων της και μάλιστα έχοντας εξοφληθεί πλήρως για τις πωλήσεις που είχε διενεργήσει εντός του έτους 2016. Τέλος, υπογραμμίζεται από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα από το έτος 2017 και εντεύθεν διατηρεί υποκατάστημα και μάλιστα κύριο από άποψη χονδρικών και λιανικών πωλήσεων στην οδό, το οποίο ήταν μέχρι τότε έδρα της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας

Επειδή από τον συνδυασμό όλων των παραπάνω αναφερομένων, προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα δεν εξάντλησε όλα τα ένδικα μέσα που είχε στη διάθεσή της για την είσπραξη της επισφαλούς απαίτησης από την προαναφερθείσα εταιρεία. Περαιτέρω, διατήρησε σημαντική εμπορική σχέση μαζί της αποτελώντας μάλιστα τον βασικότερο προμηθευτή της. Επιπροσθέτως, η επισφαλής απαίτησή της, όπως επισημαίνεται από τον έλεγχο, ανερχόταν σε ποσοστό μόλις 3,9% των συνολικών πωλήσεων που διενήργησε το έτος 2016, για τις οποίες είχε ωστόσο ολοσχερώς εξοφληθεί.

Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι η εν λόγω απαίτηση ποσού 36.283,19 € συνιστά λογιστική διαφορά, καθόσον, η προσφεύγουσα, ενώ είχε τη δυνατότητα, δεν προέβη σε όλες τις κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος της είσπραξης των εν λόγω απαιτήσεων της και οι σχετικοί ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή ως προς τις λοιπές διαφορές που δεν αναγνωρίστηκαν και προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό. Ως εκ τούτου, δεν αμφισβητούνται από εκείνη και δεν εξετάζονται στα πλαίσια της παρούσας.

Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω εκτεθέντα, οι λογιστικές διαφορές που καταλογίζονται στην προσφεύγουσα, διαμορφώνονται ανά φορολογικό έτος, ως ακολούθως:

Λογαριασμός	Περιγραφή	2014		2015		2016	
		Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
62-00-00-1300	ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ ΡΕΥΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΦΠΑ 13%	2.165,10	2.165,10				
62-07-01-2320	ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝ.ΕΡΓΩΝ ΣΦΑΓΕΙΟΥ 23%»	13.236,90	0,00				
62-07-01-2345	ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝ.ΕΡΓΩΝ ΘΑΛΑΜ 23%			1.626,02	1.626,02		

62-07-01-2430	ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝ.ΕΡΓΩΝ 24%					2.500,00	0,00
62-07-02-2430	ΜΗΧΑΝ-ΤΕΧΝ.ΕΓΚΑΤ-ΛΟΙΠ.ΜΗΧΑΝ.ΕΞΟΠ. 24%					1.000,00	0,00
62-07-03-2300	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΜΕ ΦΠΑ 23%	988,92	988,92	2.850,00	2.850,00		
64-00-00-2300	ΕΞΟΔ. ΚΙΝΗΣ. ΜΕΤΑΦ. ΜΕΣ. ΙΔΙΟΚΤ. ΟΙΚ. ΜΟΝ. ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ 23%	60,98	60,98				
64-02-03-2300	ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΛΟΙΠΑ ΜΕΣΑ ΕΝΗΜΡΕΡΩΣ. 23%	193,33	193,33				
64-02-07-2300	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΔΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ 23%	455,40	455,40	500,00	500,00		
64-02-07-2300	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΔΙΑ ΛΟΙΠΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ 23%	4.091,02	4.091,02				
64-08-99-2320	ΛΟΙΠΑ ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΕΩΣ ΣΦΑΓΕΙΟΥ 23%					1.572,34	1.572,34
65.01.00.0000	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΤΡΑΠΕΖ. ΜΑΚΡΟΠΡ. ΥΠΟΧ. ΣΕ					4.894,89	0,00
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	25.077,85	25.077,85	6.713,07	6.713,07	6.713,07	6.713,07
83.11.00.0000	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ			624.699,64	36.283,19		
Σύνολο Λογιστικών Διαφορών		46.269,50	33.032,60	636.388,73	47.972,28	16.680,30	6.747,07

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή της από 18/05/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και την τροποποίηση, σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό, των: 1) υπ' αριθ./18.2.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχ. περιόδου 1.1.2014 – 31.12.2014, 2) υπ' αριθ./18.2.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχ. περιόδου 1.1.2015–31.12.2015, 3) υπ' αριθ./18.2.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχ. περιόδου 1.1.2016 – 31.12.2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικές περιόδους :	2014	2015	2016
Καθαρά Κέρδη βιβλίων (31/12)	121.494,27	-338.614,98	-54.765,59
Φορολογικά κέρδη χρήσης	121.494,27	-338.614,98	-54.765,59
<u>πλέον</u> λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν με αρχική δήλωση	11.548,71	67.000,92	78.962,46
Ζημία παρελθουσών χρήσεων	-1.199,21		-223.641,78
Ποσό που φορολογήθηκε σε προηγούμενες χρήσεις			-8.508,00

πλέον λογιστικές διαφορές βάσει απόφασης ΔΕΔ	33.032,60	47.972,28	6.747,07
Σύνολο καθαρών κερδών	164.876,37	-223.641,78	-201.205,84
Φορολογητέα κέρδη/ζημιές βάσει απόφασης ΔΕΔ	164.876,37	-223.641,78	-201.205,84

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φορολογητέων κερδών	46.269,50	33.032,60
Διαφορά φόρου (συντελεστής 26%)	12.030,07	8.588,48
Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο ανακρίβειας	3.007,52	2.147,12
Σύνολο για καταβολή (€)	15.037,59	10.735,60

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φορολογητέων κερδών	364.774,67	-223.641,78
Διαφορά φόρου (συντελεστής 29%)	105.784,65	0,00
Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο ανακρίβειας	52.892,33	0,00
Σύνολο για καταβολή (€)	158.676,98	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φορολογητέων κερδών	288.294,36	-201.205,84
Διαφορά φόρου (συντελεστής 29%)	9.387,06	0,00
Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο ανακρίβειας	4.693,53	0,00
Σύνολο για καταβολή (€)	14.080,59	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.